



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE  
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**LEILA CHAVES CUNHA**

**OS CONTEÚDOS DE CUSTOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO  
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL**

**Florianópolis  
2013**



**LEILA CHAVES CUNHA**

**OS CONTEÚDOS DE CUSTOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO  
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

**Orientador:** Prof. Dr. Altair Borgert

**Florianópolis  
2013**

Catalogação na fonte elaborada pela biblioteca da  
Universidade Federal de Santa Catarina

Cunha, Leila Chaves

Os conteúdos de custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil [dissertação] / Leila Chaves Cunha ; orientador, Altair Borgert - Florianópolis, SC, 2013.

129 p. ; 21cm

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico.  
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Conteúdos de custos.  
3. Referências. I. Borgert, Altair. II.  
Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

**LEILA CHAVES CUNHA**

**OS CONTEÚDOS DE CUSTOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO  
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Contabilidade”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Coordenador do Curso

---

Prof. Dr. Altair Borgert  
Orientador

**Banca Examinadora:**

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria José Carvalho de Souza Domingues – FURB

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Bernadete Limongi – UFSC

---

Prof<sup>a</sup>. Dr. Rogério João Lunkes – UFSC

Florianópolis, Fevereiro de 2013.



*Dedico este trabalho à minha família,  
principalmente, ao meu esposo Osmar,  
pelo apoio incondicional.*





## AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar a Deus, pelo dom da vida e pela oportunidade que me concedeu em realizar o curso de mestrado: um sonho.

Agradeço à minha família. Ao meu esposo, pela paciência em minhas inquietudes, ao meu pai, mãe (*in memoriam*), que está viva em meu coração, aos meus irmãos, cunhados e sobrinhos, que mesmo reclamando a minha ausência, me apoiaram.

Agradeço aos meus amigos e colegas de trabalho e do mestrado, que de alguma forma contribuíram para a concretização deste projeto de vida. Em especial, a Mara Juliana Ferrari, pelo companheirismo, ao Fernando Richartz e Flávia Renata de Souza, pelo apoio que sempre me dispensaram.

Agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina pela oportunidade proporcionada. Assim como a todos os professores do programa de mestrado, pois cada um contribuiu, à sua maneira, para o meu crescimento pessoal e profissional.

Agradeço, em especial, ao meu orientador Prof. Dr. Altair Borgert, que é um exemplo de profissional responsável, dedicado e capaz na condução de sua carreira. Agradeço pelas excelentes aulas, pela orientação na elaboração deste trabalho e por tudo que aprendi neste tempo de convivência.

Agradeço ao Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – Unidavi pelo apoio recebido em todos os aspectos. Aos meus alunos que de alguma forma participaram, também, desta trajetória.

Agradeço aos membros da banca, que me honraram ao aceitar o convite de participar deste momento tão importante.

E, por fim, agradeço a todos que de alguma forma colaboraram e participaram desta etapa da minha vida.



## RESUMO

Este estudo caracteriza os conteúdos das disciplinas de Custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Brasil. Trata-se de pesquisa descritiva, com corte temporal-espacial, pois determina informações sobre práticas de uma população num determinado momento. Quanto aos procedimentos de coleta dos dados, é bibliográfica e documental, na forma de levantamento, e a abordagem do problema é predominantemente qualitativa associada à quantitativa. Já a população é composta pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil, na modalidade presencial, e os conteúdos são organizados por Unidades, Temas e Categorias cuja análise se realiza por meio do método Análise de Conteúdos. Os resultados demonstram que as unidades com maior número de categorias são: Custos para Decisão que representa 37,38% do total das categorias, seguido de Princípios para Avaliação de Estoques (72%); e, com menor número, Custos para Planejamento e Controle (61%). Em cada tema, destacam-se as categorias mais evidenciadas nos planos de ensino, bem como a sobreposição dos conteúdos, que são: Custeio por Absorção, evidenciado em 80% dos cursos, com sobreposição em 28 planos de ensino; seguido de Custeio Baseado em Atividades evidenciado em 77,3% dos cursos e sobreposição de 24. Identifica-se, também, que não há diferenças expressivas entre as regiões do Brasil e nem entre as Universidades e os Centros Universitários e Faculdades. Além disso, os resultados apontam que a referência básica mais evidenciada é o livro *Contabilidade de Custos*, de Eliseu Martins, presente em 93,1% dos cursos e a referência complementar mais evidenciada é o livro *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial*, de Horngren, Foster e Datar, citada em 37,5% dos cursos. Outra constatação é a diversidade de referências utilizadas nos cursos de Ciências Contábeis, que são 251, consideradas as básicas e complementares. De modo geral, os resultados de custos evidenciados nos planos de ensino têm abordagem mais tradicional. Por outro lado, conteúdos sobre custos na prestação de serviços são pouco evidenciados, mesmo sendo esta uma atividade em expansão no mundo, o que pode levar a questionamentos que podem ser objetos de outras pesquisas.

**Palavras-chave:** Conteúdo de custos. Planos de ensino. Curso de Ciências Contábeis.



## ABSTRACT

This study characterizes the contents of Costs subjects in Accounting undergraduate courses from Higher Institutions of Education in Brazil. It is a descriptive research with a cutting-temporal space because it determines information about the practices of a population at a given time. Regarding the procedures of gathering data, it is bibliographic and documentary in the form of survey, and the problem approach is associated predominantly upon qualitative and quantitative. Since the population is composed of undergraduate courses in Accounting from HEIs in Brazil, and the contents are organized by units, themes and categories, the analysis is performed by the method of Content Analysis. The results show that units with more categories are: Decision Making representing 37.38% of the total categories, followed by Principles for Assessment Inventory (72%), and with fewer, Planning and Control Costs (61%). Under each theme, there are the most evident categories in the syllabus as well as the replication of contents, which are: Absorption Costing, evident in 80% of courses, with replication in 28 teaching plans; followed by Activity-Based Costing - ABC evidenced in 77.3% of courses and replicated in 24. Moreover, the research also identifies that there are significant differences among regions or among Brazil, and Universities and Colleges. Furthermore, the results indicate that the most evident basic reference book is *Cost Accounting* by Eliseu Martins that is present in 93.1% of courses. Additionally, the most evident supplementary reference is *Cost Accounting: a managerial emphasis* by Horngren, Dating and Foster, referred by 37.5% of the courses. Another finding is the diversity of references used in the Accounting courses, which are 251, considered the basic and complementary ones. In a general view, the results of cost shown in the syllabus have a traditional approach. On the other hand, content on costs for service-providing are not so evidenced, even though this activity is growing in the world and the questionings can be object for further researches.

**Keywords:** Content on costs. Teaching plans. Accounting Course



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Origens da contabilidade com enfoque em custos .....	29
<b>Quadro 2</b> – Evolução da área de custos .....	35
<b>Quadro 3</b> – Registro das mudanças a partir da década de 1990 .....	38
<b>Quadro 4</b> – Amostra estratificada por região .....	59
<b>Quadro 5</b> – Procedimentos da pesquisa .....	60
<b>Quadro 6</b> – Cursos de Ciências Contábeis .....	61





## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Cursos de Ciências Contábeis em atividade no Brasil.....	67
<b>Tabela 2</b> – Quantidade de cursos por clusters .....	69
<b>Tabela 3</b> – Quantidade de horas das disciplinas de custos .....	69
<b>Tabela 4</b> – Quantidade de categorias por unidade.....	71
<b>Tabela 5</b> – Unidade I: Introdução à contabilidade de custos .....	72
<b>Tabela 6</b> – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques .....	73
<b>Tabela 7</b> – Unidade III: Custos para decisão.....	75
<b>Tabela 8</b> – Unidade IV: Custos para planejamento e controle .....	78
<b>Tabela 9</b> – Unidade V: Outras categorias.....	79
<b>Tabela 10</b> – Categorias mais evidenciadas nos PE.....	82
<b>Tabela 11</b> – Quantidade de categorias por unidade nas regiões .....	83
<b>Tabela 12</b> – Unidade I: Introdução à Contabilidade de Custos .....	84
<b>Tabela 13</b> – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques .....	84
<b>Tabela 14</b> – Unidade III: Custos para decisão.....	85
<b>Tabela 15</b> – Unidade IV: Custos para planejamento e controle .....	86
<b>Tabela 16</b> – Unidade V: Outras categorias.....	86
<b>Tabela 17</b> – Quantidade de categorias por unidade nas Universidades e Centros Universitários e Faculdades .....	87
<b>Tabela 18</b> – Unidade I: Introdução à Contabilidade de Custos .....	88
<b>Tabela 19</b> – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques .....	88
<b>Tabela 20</b> – Unidade III: Custos para decisão.....	88
<b>Tabela 21</b> – Unidade IV: Custos para planejamento e controle .....	89
<b>Tabela 22</b> – Unidade V: Outras categorias.....	89
<b>Tabela 23</b> – Referências básicas.....	91
<b>Tabela 24</b> – Referências complementares .....	93
<b>Tabela 25</b> – Referências básicas agrupadas por região do Brasil.....	95
<b>Tabela 26</b> – Referências básicas agrupadas por organização acadêmica .....	98
<b>Tabela 27</b> – Referências básicas.....	119
<b>Tabela 28</b> – Referência Complementares .....	123



## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades (*Activity-based Costing*)  
ABM – Gestão Baseada em Atividades (*Activity-based Management*)  
ANPCONT – Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
BSC – *Balanced Scorecard*  
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior  
CBC – Congresso Brasileiro de Custos  
CES – Câmara de Educação Superior  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CM – Curriculum Mundial  
CNE – Conselho Nacional de Educação  
FCEA – Faculdade de Contabilidade Economia e Administração  
FT – Frequência Total  
GEC – Gestão Estratégica de Custos  
IASB – *International Accounting Standards Board*  
IES – Instituição de Ensino Superior  
IFAC – *International Federation of Accountants*  
ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*  
MEC – Ministério da Educação e Cultura  
NACA – *National Association of Cost Accountants*  
ONG – Organizações Não Governamentais  
ONU – Organização das Nações Unidas  
PE – Plano de Ensino  
RKW - *Reich Kuratorium Für Wirtschaftslikeit*  
S – Sobreposição  
TDABC – *Time Driven Activity-Based Costing*  
UEP – Método da Unidade de Esforço de Produção  
UNCTAD – *United Nations Conference on Trade and Development*  
UP – Unidade de Produção  
USP – Universidade de São Paulo  
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina



# SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	23
1.1 Objetivos.....	25
1.1.1 Objetivo geral.....	25
1.1.2 Objetivos específicos.....	25
1.2 Justificativa.....	26
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	29
2.1 Um breve histórico da contabilidade de custos.....	29
2.2 O ensino de contabilidade no Brasil .....	37
2.3 O currículo de Ciências Contábeis no Brasil .....	41
2.3.1 O currículo dos cursos de contabilidade de 1846 a 1945 ...	43
2.3.2 O currículo dos cursos de contabilidade a partir de 1945...	44
2.3.3 Planos de Ensino .....	49
2.4 Pesquisas realizadas.....	51
2.4.1 Pesquisas em ambientes educacionais.....	51
2.4.2 Pesquisas em ambientes empresarias .....	54
3 METODOLOGIA.....	57
3.1 Enquadramento da Pesquisa .....	57
3.2 População e amostra .....	58
3.3 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados.....	63
3.4 Limitações da pesquisa .....	65
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	67
4.1 Caracterização da população e da amostra .....	67
4.2 Análise dos conteúdos .....	70
4.2.1 Análise das unidades .....	71
4.2.2 Análise dos temas e categorias .....	71
4.2.3 Análise das categorias mais evidenciadas .....	81
4.3 Análise por Clusters.....	82
4.3.1 Análise por regiões do Brasil .....	82
4.3.2 Universidades <i>Versus</i> Centros Universitários e Faculdades	87
4.4 Caracterização das referências.....	90
4.4.1 Análise global das referências .....	90
4.4.2 Análise das referências por <i>clusters</i> – regiões do Brasil ....	95
4.4.3 Análise por tipo de organização acadêmica.....	97
4.5 Análise dos resultados .....	99
4.5.1 Caracterização da população e da amostra .....	99
4.5.2 Análise dos resultados globais dos conteúdos .....	100

4.5.3Análise por <i>clusters</i> dos conteúdos.....	102
4.5.4Análise das referências gerais e por <i>clusters</i> .....	103
5 CONCLUSÃO .....	105
REFERÊNCIAS.....	109
APÊNDICES.....	119
APÊNDICE 1 – REFERÊNCIAS BÁSICAS.....	119
APÊNDICE 2 – REFERÊNCIAS COMPLEMENTARES .....	123

# 1 INTRODUÇÃO

Desde que passou a ter noção de riqueza, o homem utiliza mecanismos de controle de seu patrimônio e, à medida que o movimento de transformação avança, procura se adaptar a tais mudanças e aprimorar os meios de controle. As transformações que ocorrem na sociedade afetam tanto as organizações empresariais, que necessitam do desenvolvimento de novas tecnologias, quanto as Instituições de Ensino Superior, que se sentem desafiadas a acompanhar as necessidades contemporâneas por meio de ensinamentos mais sintonizados com a realidade.

Contudo, nas organizações empresarias, as mudanças mais expressivas foram aquelas ocorridas após a Revolução Industrial, no século XVIII, momento em que passaram a operar por meio da economia de escala, com reflexos na melhoria dos processos, tanto produtivos quanto de gestão organizacional. Dentre os controles necessários à melhoria dos processos, encontram-se os sistemas de custeio, desenvolvidos e aperfeiçoados, inicialmente, com o objetivo de avaliação de inventários, pela necessidade de evidenciação dos seus valores nas demonstrações contábeis. No entanto, em períodos mais recentes, tais sistemas já não atendiam as necessidades informacionais dos gerentes que necessitavam de informações mais precisas para a gestão e mensuração dos custos e desempenho de atividades (NAKAGAWA, 1991).

Numa época de grandes avanços tecnológicos e competição global, Johnson e Kaplan (1993) enfatizam que os sistemas de contabilidade gerencial eram inadequados, pois não forneciam informações úteis para o controle de processos, avaliação de custos e mensuração do desempenho empresarial. Em contraposição, tais autores propõem soluções com foco em sistemas de gerência e mensuração de custos por meio da utilização de indicadores baseados na estratégia da organização que, segundo Porter (1989), é uma concepção que conduz ao desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis.

Nesta mesma direção, também, o ensino superior é afetado com as mudanças que ocorrem na sociedade. De acordo com Capacchi et al. (2007), o ensino superior tem como desafio a produção do conhecimento. Em especial, na área contábil, esta produção passa pela descoberta de novas tecnologias de informação e de gestão com a geração de novos questionamentos e proposições. Nesta mesma linha, Oliveira (2003) ressalta que o ensino da contabilidade tem como

propósito a tomada de decisão, com a identificação das decisões cruciais de cada área, para a definição de objetivos e metas. Além disso, os conhecimentos devem capacitar os profissionais para o provimento de relatórios gerenciais sobre os custos dos recursos por meio da identificação dos pontos críticos e das oportunidades de melhoria e, sobretudo, para facilitar o controle e a função social das organizações.

No Brasil, dentre os cursos de ensino superior que abordam conteúdos relacionados a custos tem-se o de Ciências Contábeis. O ensino de contabilidade no Brasil foi instituído pelo Príncipe Regente, D. João VI, por meio do Alvará de 15 de julho de 1809. Desde então, o ensino da contabilidade tem passado por diversas alterações no que se refere aos conteúdos ministrados, tempo de duração dos cursos e sua formatação em termos curriculares. Até o ano de 1945, período em que foi instituído o curso de Ciências Contábeis em nível superior no Brasil, o ensino de contabilidade esteve inserido nas chamadas “aulas de comércio”. Os currículos também passaram por diversas mudanças no decorrer do tempo. Inicialmente, continham disciplinas como Aritmética, Geometria, Geografia, Línguas Estrangeiras (francês, inglês e alemão) que, paulatinamente, foram excluídas da matriz curricular dos cursos. No entanto, disciplinas como Matemática e Estatística se mantiveram ao longo do tempo (PELEIAS, 2006).

Em 1963, o Conselho Federal de Educação fixou conteúdos mínimos para o curso de Ciências Contábeis por meio da Resolução CFE s/n de 08 de fevereiro, a qual mencionava a disciplina denominada Contabilidade de Custos. Até então, os currículos apresentavam disciplinas com nomenclaturas que se referiam à área industrial, tais como: História do Comércio e da Indústria e Tecnologia Industrial e Mercantil. Contudo, a Resolução do Conselho Federal de Educação n. 03/92 manteve a obrigatoriedade da disciplina de Contabilidade de Custos e acrescentou a disciplina de Análise de Custos, as quais estão inseridas no grupo de disciplinas de conhecimento de formação específica.

No entanto, o Parecer CNE/CES n. 67 de 11 de março de 2003, prevê que os currículos mínimos profissionalizantes, antes determinados por lei, não mais permitiam o alcance da qualidade desejada respeitando o contexto, pelo contrário, inibiam a inovação e a diversificação na preparação ou formação do profissional apto para a adaptabilidade de atender permanentemente às emergentes mudanças sociais, tecnológicas e científicas.



Atualmente, as Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, estabelecem que a organização curricular atenda os campos interligados de formação básica, profissional e teórico prática, sem contudo especificar os conteúdos ou disciplinas que farão parte do currículo do curso.

Deste modo, as DCN norteiam a elaboração dos currículos dos cursos e a definição dos conteúdos das disciplinas, no sentido de se adaptarem à dinâmica das demandas da sociedade. Assim, neste contexto de transformações sociais com reflexos nos currículos dos cursos superiores, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: **como se caracterizam os conteúdos das disciplinas de Custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Brasil?**

## 1.1 Objetivos

Os objetivos se dividem em geral e específicos. Segundo Richardson (1999), o objetivo geral define, genericamente, o que se deseja alcançar, e os específicos, as etapas que necessitam ser cumpridas para alcançar o objetivo geral.

### 1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é caracterizar os conteúdos das disciplinas de Custos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Brasil.

### 1.1.2 Objetivos específicos

- Identificar os conteúdos, a bibliografia básica e complementar descritos nos Planos de Ensino das disciplinas de custos;
- classificar os conteúdos de custos constantes nos Planos de Ensino;
- Verificar as diferenças e/ou semelhanças entre os diferentes *clusters*.

## 1.2 Justificativa

A presente pesquisa se justifica pela busca em descrever as condições de ensino de custos no contexto nacional, na medida em que há, segundo Peleias et al. (2007), uma importância perceptível em estudos na área do ensino e da sua condição de oferta, para o atendimento da crescente demanda por profissionais mais qualificados num mercado crescentemente competitivo.

Em termos teóricos, contribui para a continuidade e o aprimoramento de pesquisas relacionadas ao tema, uma vez que estudos em ambientes de ensino são menos frequentes do que em organizações empresariais. Esta constatação se dá por meio de um levantamento prévio, realizado com foco no tema “Custos” em eventos da área de Contabilidade, a saber: Congresso Brasileiro de Custos – 2001 a 2011, Congresso ANPCONT – 2007 a 2011 e Congresso USP de Contabilidade e Controladoria – 2004 a 2011. Numa análise dessas publicações constata-se que 95% dos trabalhos na área de Custos são de estudos de casos em ambientes empresariais. Por outro lado, estudos em ambientes de ensino apresentam número reduzido de publicações (5%).

Segundo Ferrari et al. (2012), em pesquisa realizada para identificar as publicações na área de Ensino e Pesquisa, no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1989 a 2009, os resultados demonstraram que o número de publicações foi de 91 artigos nos 20 anos pesquisados. Destaca-se que a partir do ano de 2003 houve progresso em termos quantitativos de pesquisas cujo foco é o ensino e a pesquisa em contabilidade.

O ambiente de estudo das disciplinas de custos é objeto de estudo e discussão para diferentes pesquisadores, como Capacchi et. al (2007), que estudaram o contexto do estado do Rio Grande do Sul; Godoy, Silva e Nakamura (2004), que pesquisaram os cursos de administração de empresas; Ferreira, et al. (2011), que verificaram as universidades norte-americanas; Raupp et al. (2009), que observaram os cursos de graduação em administração do estado de Santa Catarina; e Hossain, Heagy e Mitra (2008) que analisaram a percepção de alunos não contadores sobre o curso de contabilidade gerencial. Os resultados desses estudos contribuem para o desenvolvimento e a evolução da pesquisa na área do ensino. Por outro lado, pesquisas educacionais em contexto mais amplo são menos frequentes. Desta forma, a relevância da presente pesquisa está, também, no fato de que busca caracterizar os conteúdos de custos num contexto mais amplo, ou seja, em todo o Brasil.

No aspecto prático, o estudo contribui com as próprias Instituições de Ensino Superior no Brasil, no sentido de repensarem as suas práticas pedagógicas e analisarem o tratamento dedicado aos conteúdos de custos, em termos de suficiência curricular, para a formação do futuro profissional frente às exigências do mercado de trabalho que se modifica constantemente.



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para subsidiar a problemática em questão, na fundamentação teórica abordam-se conteúdos referentes à evolução histórica dos custos, ao ensino de contabilidade no Brasil, aos currículos dos cursos de Ciências Contábeis e à disciplina de custos propriamente dita.

### 2.1 Um breve histórico da contabilidade de custos

Para Cosenza (1999), apesar das diferenças entre as civilizações humanas, principalmente no aspecto da riqueza, as práticas contábeis sempre estiveram presentes, mesmo sem estar cientificamente fundamentadas.

Como contribuição ao estudo do histórico da contabilidade no mundo, De Rocchi (2007) apresenta as suas origens, estrutura e variações numa perspectiva geográfico-temporal. Assim, no Quadro 1, apresentam-se, principalmente, elementos relacionados à contabilidade de custos, nesta mesma perspectiva.

**Quadro 1** – Origens da contabilidade com enfoque em custos

País	Descrição
Itália	As primeiras cátedras universitárias de contabilidade foram instituídas em Milão e Pádua, logo após a unificação italiana, que ocorre no ano de 1870. O método das partidas dobradas sempre foi o foco de estudos das escolas italianas, bem como a busca pelo atendimento às exigências tributárias. Já as funções de controle interno e aspectos decisórios não foram objeto de pesquisa nem de doutrinação e a contabilidade de custos não se constituía em objeto de estudo.
Inglaterra	Charles Babbage, em 1832, publicou em Londres “ <i>On the Economy of Machinery and Manufactures</i> ” (Da Economia do Maquinário e das Manufaturas). No texto o autor chama a atenção para a necessidade das empresas de apurarem e analisarem os custos e apresenta as bases do custo-padrão. A partir da década de 1850 a Inglaterra ocupa um lugar importante na literatura contábil, pois faz distinção entre a Escrituração e a Contabilidade, apresentada como instrumento de controle, informação e apoio à decisão.
França	A contabilidade surge posteriormente na Inglaterra. Um grande número dos tratadistas e teóricos, tanto da Contabilidade Formal

	quanto da Gerencial, é oriundo de outras profissões. Em 1927 o engenheiro Emile Rimailho liderou um grupo de trabalho que desenvolveu um sistema uniforme de cálculo de custos, denominado Método das Secções Homogêneas.
Alemanha	A Alemanha, como nação, surgiu em 1871 e logo em 1899 os professores universitários despertaram para estudos com foco na economia empresarial, pois as indústrias alemãs deveriam contar com ferramentas de controle necessárias para produzir com qualidade e preços competitivos. Em 1907 Peter Stein descreveu um sistema de custeamento, que pode ter sido o primeiro a ser nominado.
Continente Asiático	O continente asiático destacou-se pelo “Arthasastra”, tratado escrito por Kautilya em 321 a. C., e que apresentou diversos conceitos contábeis modernos. Durante o século XX quatro nações se destacaram no contexto contábil: China, Israel, Japão e Malásia.
Estados Unidos	Um dos fatores que influenciaram a contabilidade nos Estados Unidos foi a Guerra da Secessão que custou ao Governo mais de 3 bilhões de dólares. A escassez do dinheiro público contribuiu para o desenvolvimento de técnicas de contabilidade gerencial, com o intuito de buscar a eficiência e minimizar os custos. Outro fator que influenciou a contabilidade foi a quebra da Bolsa de Nova York, em 1929, enfatizando a importância dos auditores externos independentes. Os autores americanos foram os que mais apresentaram sugestões de novas técnicas e aperfeiçoamento da contabilidade de custos.
Brasil	A contabilidade de custos ficou estagnada até a década de 1950; a partir daí surgiram as primeiras obras genuinamente nacionais, mas voltadas praticamente à avaliação de estoques. No período entre 1960-1976 os Contadores de Custos Brasileiros, aproveitando-se da omissão da legislação tributária sobre a determinação dos custos, utilizaram diferentes métodos e técnicas para a determinação do custo de produção. Entre os anos 1977-1982 os contadores retornaram ao fiscalismo, como consequência da publicação da Lei n. 6.404/76 e do Decreto Lei 1.768/77, que fixaram normas para a avaliação dos estoques. Atualmente há uma crescente divulgação da utilização da contabilidade de custos como ferramenta de controle interno e auxílio na tomada de decisão.

Fonte: Adaptado de De Rocchi (2007)

No Quadro 1 destaca-se que países europeus como a França, Inglaterra e Alemanha contribuíram, significativamente, para o desenvolvimento de técnicas gerenciais voltadas a custos, enquanto que

o foco de estudo da Itália foi o método das partidas dobradas. Já na América, os Estados Unidos se destacaram pela busca da eficiência e minimização dos custos, enquanto que no Brasil o desenvolvimento de estudos nesta área é mais recente.

Numa perspectiva mais específica, segundo Black (1979 apud Beuren, 1993), no ano de 1441 a empresa industrial Medici possuía com registros contábeis com evidências do uso de um rudimentar sistema de custeio por ordem de produção no setor fabril. Além disso, o autor cita algumas publicações sobre as práticas de contabilidade de custos desenvolvidas nas empresas, como “The Perfect Method of Mercants Accounts” escrito em 1697 por John Collins, na Inglaterra. Além de outros autores: James Dolson, em 1750; Wordhaugh Thompson, em 1777; Robert Hamilton, em 1788; o francês Anselme Payen, em 1817; também na França, Cazaux (1824); M. Godard (1827).

Para Johnson e Kaplan (1993), a contabilidade gerencial<sup>1</sup> surgiu nos Estados Unidos quando as organizações passaram a conduzir trocas econômicas internamente, em substituição às negociações com mercados externos, período em que ocorreu, também, a especialização das atividades econômicas com a formação de grandes corporações. Tal evolução ocorreu ao longo do século XIX, principalmente nos ramos têxtil, ferroviário, manufatura de ferro e aço e no comércio varejista. Naquele período, os proprietários de empresas de uma só atividade criaram procedimentos contábeis inteiramente novos para monitorar e avaliar os processos.

Segundo Garner (1947 apud Beuren, 1993), as teorias e técnicas se desenvolveram fortemente no início do ano de 1890, pois nesse período ocorreram: a) a integração da contabilidade industrial com a contabilidade geral; b) o registro e a movimentação da matéria-prima na indústria; c) o registro e a determinação (por unidade) dos custos da mão de obra; d) a inclusão de itens representativos de produção no custo industrial. Além disso, surgiram algumas referências sobre a classificação dos custos fixos e variáveis. No período de 1900 a 1915 as técnicas do fluxo de custos foram refinadas e iniciou-se a utilização das taxas de rateio.

O período entre os anos de 1880 e 1920 foi considerado de modernização da contabilidade de custos. As mais notáveis

---

<sup>1</sup> O termo Contabilidade Gerencial, no contexto do presente trabalho, é utilizado para a identificação, também, dos conteúdos de Custos, uma vez que a literatura norte-americana não apresenta distinção entre os dois termos.

contribuições foram: a) aplicação dos custos indiretos de fabricação; b) a integração da contabilidade de custos com a contabilidade financeira; c) o surgimento do custo-padrão (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).

No ano de 1928, na Alemanha, Gotfried Kritzler demonstrou que um setor ou centro de custos poderia ter mais de um critério de imputação de custos entre os portadores finais. Tal proposta não foi muito difundida na época em função do clima político naquele país. Ainda na Alemanha, foi criada uma comissão que tinha como elemento básico o estudo da economia empresarial. Esta comissão era presidida por Eugen Shmalembach, que defendia a comparabilidade das organizações, o que resultou na ideia de estabelecer um Plano de Contas Uniforme para todas as empresas alemãs, ou seja, o RKW (*Reich Kuratorium Für Wirtschaftslkeit*) (DE ROCCHI, 2007).

Segundo Johnson e Kaplan (1993), possivelmente todas as práticas gerenciais foram desenvolvidas até 1925, e compreendiam: cálculo de custo de mão de obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamento de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custo-padrão, análise de variância, preços de transferência e desempenho divisional. Mesmo com a ocorrência de inovações importantes na diversidade de produtos e na complexidade produtiva, segundo os mesmos autores, houve uma estagnação nas inovações dos controles gerenciais. Isso ocorreu, talvez, pelas mudanças ocorridas no século XX em relação às necessidades de auditoria das demonstrações financeiras, causadas pela colocação de ações no mercado, e a maior regulamentação das práticas contábeis. Desta forma, a contabilidade gerencial alcançou uma relevância que se perdeu com o passar do tempo.

Segundo Black (1979 apud Beuren, 1993), apesar do avanço da contabilidade de custos ter sido marcante nas últimas décadas do século XX, muito havia que se desenvolver ainda, o que ocorreu durante o período de 1920 a 1940. Neste período, as mudanças mais significativas estavam relacionadas ao custeio por ordem de produção e por processo, contabilidade para produtos conjuntos e subprodutos, tratamento dos resíduos e rateio dos custos indiretos de fabricação. Após a Revolução Industrial foram desenvolvidos sistemas específicos de custeamento da produção e houve o aprimoramento de procedimentos já existentes, como a apropriação dos custos indiretos de fabricação, o manuseio de materiais e o registro das variações de custos, o que permite inferir que o sistema utilizado era o custeio por absorção. Todavia, de acordo com o mesmo autor, o custeio variável começou a receber atenção a partir da



divulgação de dois artigos publicados na NACA Bulletin, nos anos de 1936 e 1937.

No período da Segunda Guerra Mundial o engenheiro francês Georges Perrin criou um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão denominado GP, e que, após a sua morte, caiu no esquecimento na França. Por volta dos anos 1960 este método foi modificado por Franz Allora, no Brasil, e passou a ser denominado método das UPs, método das UP's ou método das UEPs (método das unidades de esforço de produção). A partir do ano de 1978 o método foi aplicado em empresas catarinenses e no ano de 1986 passou a ser objeto de estudo e aprimoramento por pesquisadores da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (BORNIA, 2002).

Para Allora e Allora (1995), a ideia de unificar a medição da produção, por meio de uma única unidade, vem desde o início do século XX e foi objeto de vários estudos nos Estados Unidos da América, na França, na Rússia, na Alemanha e na Itália. O Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP é a utilização de uma medida única de produção, cujo valor é atribuído por meio de um procedimento que obtém uma referência que possibilita a comparação de produtos diferentes (BORNIA, 2002; ALLORA; OLIVEIRA, 2010).

Shank e Govindarajan (1997) registram que na década de 1970 percebeu-se uma preocupação com temas relacionados à gestão estratégica, cujo conceito foi uma extensão da contabilidade gerencial. Para os autores, nesse período, a contabilidade gerencial substituiu a contabilidade de custos, que carecia de relevância de decisão. Houve uma extensão da necessidade de temas sobre decisão estratégica, cujos autores destacam que a contabilidade estratégica, então, veio suplantando a contabilidade gerencial, uma vez que esta não evoluiu na mesma proporção em que evoluíram as organizações, o que resultou numa lacuna nos temas que apoiam as estratégias de decisão. De acordo com Johnson e Kaplan (1993), numa época de grandes avanços tecnológicos e vigorosa competição global, os sistemas de contabilidade gerencial são inadequados, pois não fornecem informações úteis para o controle de processos, avaliação de custos e avaliação de desempenho.

De acordo com Nakagawa (1991), os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos, e aperfeiçoados, para a avaliação de inventários, pela necessidade de evidenciação nas demonstrações contábeis. No entanto, tais sistemas já não atendem às necessidades informacionais dos gerentes que carecem de informações precisas para a gestão e mensuração dos custos e desempenho das atividades.

Segundo Cooper (1988 apud Anand, 2004), com as limitações dos sistemas de custos tradicionais, as empresas que enfrentavam alto nível de concorrência e aquelas que tinham um mix diversificado de produtos eram as que mais necessitavam de informações precisas de custos. Por isso, a introdução do custo baseado em atividade poderia tornar as empresas mais rentáveis. Cooper e Kaplan (1991) observaram que o o Custeio Baseado em Atividades – ABC auxilia os gestores a compreender as fontes de variabilidade de custos e aponta as ações necessárias para reduzir a demanda dos recursos organizacionais, uma vez que revela a relação entre a hierarquia da atividade e a demanda associada com os recursos organizacionais.

Por outro lado, Johnson e Kaplan (1993) propõem soluções por meio de sistemas de gerência e mensuração de custos que consistem em quatro funções: a) distribuir os custos nos demonstrativos financeiros periódicos; b) facilitar o controle de processos; c) computar os custos dos produtos; e d) auxiliar em estudos e processos. Posteriormente, Shank e Govindarajan (1997) propõem, em lugar da análise convencional dos custos, vista como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas, a Gestão Estratégica de Custos – GEC, cuja concepção conduz ao desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis. Para Porter (1989), a vantagem competitiva tem sua origem nas inúmeras atividades de uma empresa, no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte do produto.

Ainda, segundo Shank e Govindarajan (1997), a GEC resulta de três temas subjacentes, retirados da literatura, quais sejam: a) análise da cadeia de valor; b) análise do posicionamento estratégico; e c) análise dos direcionadores de custos. Todavia, a GEC é abordada na literatura como uma proposta para solucionar a perda da relevância da contabilidade de custos, pois a análise convencional de custos já não atendia as necessidades informacionais dos gerentes. A proposta é de uma concepção que conduza ao desenvolvimento de vantagem competitiva (JOHNSON; KAPLAN, 1996; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

No entanto, a literatura clássica apresenta a GEC em termos conceituais mais abrangentes, sem especificar as práticas ou técnicas que podem ser consideradas como Gestão Estratégica de Custos. Simmonds (1981 apud Cinquini e Tenucci, 2007) menciona que nos anos de 1980 o termo Gestão Estratégica de Custos foi cunhado na literatura, que apresenta várias abordagens diferentes, e que, nas décadas seguintes, ocorreu um debate efetivo sobre o que ela compreende

efetivamente. Segundo Roslender e Hart (2003 apud Cinquini e Tenucci 2007), a GEC é identificada como uma abordagem genérica da contabilidade de custos, com posicionamento estratégico. No entanto, esta concepção ampla deixa sem solução o problema para a definição do que se pretende com o termo “técnicas da GEC”. Wrubel et al. (2011) reforçam que ainda não há consenso por parte dos pesquisadores dos termos relacionados à GEC, mesmo que sejam foco de ampla discussão.

Para Padoveze (2003), a avaliação do desempenho vai além da análise global da organização. É necessário avaliar os resultados setoriais, dos produtos e das atividades da empresa, bem como os responsáveis pelos setores. Este instrumental é denominado contabilidade divisional ou contabilidade por responsabilidade, cuja premissa é vincular os resultados das diversas partes que compõem a empresa, suas atividades, divisões, departamentos e os seus responsáveis.

Mais recentemente, Kaplan e Anderson (2003) discutiram a dificuldade de uso do modelo ABC tradicional em uma organização devido aos altos custos incorridos para a sua implantação e manutenção. Como alternativa, propuseram uma nova abordagem do modelo ABC com o objetivo de superar essas dificuldades e oferecer aos gestores uma metodologia com maior facilidade, rapidez e economia na sua implementação e manutenção. Assim, o *Time Driven Activity-Based Costing* – TDABC surgiu pela necessidade de diminuir o consumo de mão de obra demandada pelo método ABC, pois, no TDABC, desconsidera-se a necessidade de alocação dos custos dos departamentos entre as várias atividades (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Para além do que foi dito até agora, o Quadro 2 apresenta um resumo do desenvolvimento da área de custos, organizado numa perspectiva temporal.

**Quadro 2 – Evolução da contabilidade de custos**

<b>Ano</b>	<b>Elementos de custos</b>
1441	A empresa industrial Medici utilizava um rudimentar sistema de custeio por ordem de produção no setor fabril (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).
1697 a 1827	Diversas publicações sobre as práticas de contabilidade de custos desenvolvidas nas empresas (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).
1832	Custo-padrão (DE ROCCHI, 2007).
1890	Integração da contabilidade industrial com a contabilidade geral; registro e movimentação da matéria-prima; registro e

	determinação dos custos da mão de obra; inclusão de outros itens no custo industrial; classificação dos custos fixos e variáveis (GARNER, 1947 apud BEUREN, 1993).
1900 a 1915	Utilização das taxas de rateio (GARNER, 1947 apud BEUREN, 1993).
1880 a 1920	Aplicação dos custos indiretos de fabricação; integração da contabilidade de custos com a contabilidade financeira; (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).
Após a Revolução Industrial	Sistemas de custeamento; apropriação dos custos indiretos; manuseio de materiais; registro das variações de custos; sistema de custeio por absorção; custeio variável (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).
Até 1925	Cálculo de custo de mão de obra; matéria-prima e despesas gerais; orçamento de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custo-padrão, análise de variância, preços de transferência e desempenho divisional (JOHNSON; KAPLAN, 1993).
1928	Centro de custos; RKW (DE ROCCHI 2007).
1920 a 1940	Custeio por ordem de produção e por processo; contabilidade para produtos conjuntos e subprodutos; tratamento dos resíduos e rateio dos custos indiretos de fabricação (BLACK, 1979 apud BEUREN, 1993).
Década de 1970	Preocupação com temas relacionados à gestão estratégica (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).
1978	Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP: utilização de uma medida única de produção, cujo valor é atribuído por meio de um procedimento que obtém uma referência e possibilita a comparação de produtos diferentes (BORNIA, 2002; ALLORA; OLIVEIRA, 2010).
1980	Nos anos de 1980 o termo Gestão Estratégica de Custos foi cunhado na literatura, (SIMMONDS, 1981 apud CINQUINI; TENUCCI, 2007).
1988	Introdução do Custeio Baseado em Atividade - ABC (COOPER , 1988).
1991	O ABC auxilia os gestores a compreender as fontes de variabilidade de custos e aponta as ações necessárias para reduzir a demanda de seus recursos organizacionais, uma vez que revela a relação entre a hierarquia de atividade e a demanda associada com os recursos organizacionais (COOPER; KAPLAN 1991).
1993	Bases da Gestão Estratégica de Custos: a) análise da cadeia de valor; b) análise do posicionamento estratégico; c) análise dos direcionadores de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).
2003	A avaliação de desempenho: avalia os resultados setoriais, dos produtos e das atividades da empresa, bem como os responsáveis

	pelos setores (PADOVEZE, 2003).
2003	Time Driven Activity-Based Costing – TDABC: surgiu pela necessidade de diminuir o consumo de mão de obra demandada pelo método ABC (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Fonte: organizado pela autora

Conforme destacado no Quadro 2, a contabilidade de custos é registrada na literatura a partir do ano de 1832, e até o ano de 1925 a maioria das práticas gerenciais foi desenvolvida. Além disso, observa-se que após a Revolução Industrial ocorre o desenvolvimento de sistemas específicos de custeamento da produção e o aprimoramento de procedimentos já existentes. A partir da década de 1970 observa-se uma preocupação com temas relacionados à estratégia das organizações.

Outro aspecto, não mencionado no Quadro 2, é o controle de custos na prestação de serviços. Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), na sociedade pós-industrial há maior preocupação com a qualidade de vida, que é medida pela qualidade dos serviços prestados. No entanto, a diversidade das atividades e características na prestação de serviços afeta o tipo de informações necessárias para o planejamento, controle e tomada de decisões a respeito da sua execução e gerência (HANSEN; MOWEN, 2001).

Segundo Schultz et al. (2006), percebe-se que, apesar da relevância do segmento de serviços no contexto socioeconômico brasileiro, a literatura e os trabalhos acadêmicos ainda são pouco expressivos. Especificamente no que se refere à contabilidade de custos, a abordagem nos livros é quase que exclusivamente relacionada à atividade industrial; e no caso dos periódicos nacionais, o tema igualmente é pouco explorado, salvo alguns casos relacionados às atividades de turismo e saúde, que têm apresentado um pequeno destaque nos últimos anos.

## 2.2 O ensino de contabilidade no Brasil

Inicialmente, o ensino de contabilidade no Brasil foi inserido nas chamadas “aulas de comércio”, instituídas pelo Príncipe Regente, D. João VI, por meio do Alvará de 15 de julho de 1809, assim redigido:

[...] conveniente fazer-se, já a construção de uma Praça de Commercio, onde se ajuntem os Comerciantes a tratar das suas transações e emprezas mercantis, ja para o estabelecimento de

Aulas de Commercio, em que se vão doutrinar aquelles dos meus vassallos, que quizerem entrar nesta util profissão, instruidos nos conhecimentos proprios dela.

Convém destacar que as aulas de comércio foram instituídas juntamente com a Praça do Comércio, lugar onde se realizavam as transações comerciais, e que os vassallos poderiam ser doutrinados para esta “útil profissão”, conforme o destaque do texto.

Em 1905, o então Presidente da República, por meio do Decreto n. 1.339, reconheceu a Academia de Comércio do Rio de Janeiro como instituição de utilidade pública. Nesse período determinou a manutenção de dois cursos: um geral, habilitando para as funções de guarda-livros, peritos judiciais e empregos de Fazenda; e outro mais avançado (no Decreto está SUPERIOR), habilitando para os cargos de agentes consultores, funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários de companhias de seguros e chefes de contabilidade de estabelecimentos bancários e grandes empresas comerciais. Destaca-se que o curso geral era preparatório para o superior.

Com o Decreto-Lei n. 7.988/45, instituiu-se o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos e concessão do título de Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais aos seus concluintes. Em seguida, por meio do Decreto-Lei n. 15.601/46, o governo do Estado de São Paulo instituiu a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA, instalada nas dependências da Universidade de São Paulo. A criação da FCEA, posteriormente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, lançou as bases do primeiro núcleo de pesquisa Contábil no Brasil, com relevantes contribuições para a área (PELEIAS et al., 2007).

Contudo, o ensino superior em Ciências Contábeis passou por diversas alterações, em especial a partir do ano de 1990, conforme se apresenta no Quadro 3.

**Quadro 3** – Registro das mudanças legais a partir da década de 1990

<b>Legislação</b>	<b>Principais alterações</b>
Resolução CFE n. 03, de 3.10.1992	Fixou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de Graduação em geral. Para o curso de Ciências Contábeis foi estabelecida a duração de 2.700 horas/aula. Estabeleceu normas para que as IES elaborassem os currículos para o curso de Ciências Contábeis que seriam destinados para estimular o conhecimento teórico e prático e permitir o competente exercício da profissão. Procurou, ainda, assegurar

	condições para o exercício profissional com competência e ética perante a sociedade. Essa Resolução agrupou as disciplinas em três categorias de conhecimentos: Categoria I: conhecimentos de formação geral e de natureza humanística; Categoria II: conhecimentos de formação profissional; e Categoria III: conhecimentos ou atividades de formação complementar.
Lei n. 9.394/96 revogou a Lei n. 4.024/61	Definiu as novas Diretrizes e Bases da Educação Nacional e introduziu várias mudanças no ensino superior, tais como: a qualificação docente, produção intelectual, docentes com regime de tempo integral e perfil profissional ligado à formação da cultura regional e nacional.
Parecer CNE/CES n. 776/97	Trouxe orientações para as diretrizes curriculares dos cursos de Graduação.
Edital Sesu/MEC n. 04/97	Convocou as instituições a oferecerem propostas de novas diretrizes curriculares para os cursos superiores, cujo trabalho foi realizado por comissões de especialistas indicados pela Sesu/MEC.
Parecer CES/CNE n. 146/2002	Marcou o início da edição de outros normativos, relativos às Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de Graduação, inclusive Ciências Contábeis. Destacam-se os seguintes objetivos: servir de referência para as instituições na organização de seus programas de formação, permitindo flexibilidade e priorização de áreas de conhecimento na construção dos currículos plenos, e induzir a criação de diferentes formações e habilitações em cada área do conhecimento, possibilitando ainda definirem múltiplos perfis profissionais, garantindo uma maior diversidade de carreiras, promovendo a integração do ensino de graduação com a pós-graduação, privilegiando, no perfil de seus formandos, as competências intelectuais que reflitam a heterogeneidade das demandas sociais.
Parecer CNE/CES n.º. 67/2003	Procurou reunir, em documento específico, todas as referências normativas existentes na Câmara de Educação Superior, sobre a concepção e conceituação dos currículos mínimos profissionalizantes, fixados pelo então Conselho Federal de Educação, e das Diretrizes Curriculares Nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação.
Parecer CNE/CES n.º. 108/2003	Buscou promover audiências com a sociedade, durante seis meses, para a discussão e avaliação da duração e integralização dos cursos de Bacharelado.
Parecer CNE/CES n.º. 289/2003	Resultado da interação com a sociedade. Buscou elaborar e aprovar as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas na

	organização curricular das IES.
Parecer CNE/CES n. 289/2003	Manteve os objetivos propostos pelo Parecer CES/CNE n. 146/2002.
Resolução CNE/CES n. 6, de 10.03.2004	Oficializou o Parecer CNE/CES n. 289/2003, e instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais. Porém, novas mudanças ocorreram.
Parecer CNE/CES n. 269/2004	Mudou as Diretrizes Curriculares Nacionais a pedido do Instituto Brasileiro de Atuária – IBA, para que se excluísse do texto da Resolução CNE/CES n. 6/2004 a menção de que o curso de Ciências Contábeis deveria abranger a inserção dos indispensáveis domínios da atividade atuarial. A justificativa do IBA foi a de que a Ciência Contábil não se confunde com a Atuarial, pois ambas possuem fundamentos distintos. Isso levou à promulgação da Resolução CNE/CES n. 10/2004, em 16.12.2004, que cancelou e substituiu a Resolução CNE/CES n. 6/2004.
Resolução CNE/CES n. 10/2004	Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior, e prevê que atendam aos seguintes campos interligados de formação: a) conteúdos de Formação Básica; b) conteúdos de Formação Profissional; e, c) conteúdos de Formação Teórico-Prática.

Fonte: Adaptado de Peleias et al. (2007)

No Quadro 3 destacam-se as principais alterações legais ocorridas no curso de ciências contábeis a partir do ano de 1992, em que se observa a intervenção do então Conselho Federal de Educação no currículo do curso, ao estabelecer as disciplinas nos diversos campos do saber. Já em 1996, o mesmo Conselho estabeleceu o nível de formação dos docentes, suas publicações e tempo de dedicação.

A partir do ano de 1997 iniciou-se uma discussão com as IES, e posteriormente com a sociedade, a respeito da integralização e duração dos cursos, o que culminou na publicação da Resolução CNE/CES n. 10/2004. Esta resolução prevê maior autonomia para as IES, no sentido de definição do currículo do curso de Ciências Contábeis na medida em que apenas indica, de forma abrangente, os conteúdos necessários para a formação do futuro profissional.



## 2.3 O currículo de Ciências Contábeis no Brasil

A palavra *curriculum*, segundo Hamilton (1992), etimologicamente, é uma expressão latina que significa pista ou circuito atlético e tem similaridades com “ordem como sequência” e “ordem como estrutura”. Nesta mesma linha, Forquin (1993) descreve currículo escolar no vocabulário anglo-saxão como um percurso educacional, um conjunto contínuo de situações de aprendizagem às quais um indivíduo vê-se exposto ao longo de um dado período, no contexto de uma instituição de educação formal, um programa ou um conjunto de programas de aprendizagem organizados em cursos.

Na contemporaneidade, segundo Sacristán (1998), é necessário que se observe a problemática do currículo a partir da reflexão sobre *que* objetivo se pretende atingir, *o que e por que* ensinar, *para quem* são os objetivos, *como* os conteúdos podem ser inter-relacionados e com *quais* recursos, *o tempo* e *o espaço*, e de *que maneira* é possível *modificar* a *prática* escolar relacionada aos temas.

Ainda, segundo Sacristán, (1998, p.16):

As funções que o currículo cumpre como expressão do projeto de cultura e socialização são realizadas através de seus conteúdos, de seu formato e das práticas que cria em torno de si. Tudo isso se produz ao mesmo tempo: conteúdos (culturais e intelectuais e formativos), códigos pedagógicos e ações práticas através dos quais se expressam e modelam conteúdos e formas.

No contexto do ensino da contabilidade, o currículo, segundo Laffin (2005, p. 117), foi fixado juntamente com a instituição do ensino superior de contabilidade no Brasil, o que demonstra a interveniência, inclusive, das alterações legais no ensino da contabilidade:

[...] o que se percebe no contexto histórico é que as alterações legais decorrentes do desenvolvimento econômico, por conseguinte, as estruturas da gestão nas organizações empresariais demandam um profissional técnico-contábil capaz de acompanhar as determinações legais e, nesse aspecto, sempre se mostrou eficiente.

No Brasil, a trajetória da concepção de currículo, na perspectiva dos órgãos reguladores da educação, é descrita no Parecer CNE/CES n. 67, de 11 de março de 2003, que tem por objetivo constituir um referencial para as Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de

Graduação. Este parecer prevê que a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional n. 4.024/61, em seu art. 9º e, posteriormente, a Lei de Reforma Universitária n. 5.540/68, no art. 26, conferiam ao então Conselho Federal de Educação a incumbência da fixação de currículos mínimos para os cursos de graduação, válidos para todo o País.

Segundo o mesmo Parecer a concepção de currículos mínimos para todas as instituições, constituía-se:

[...] numa exigência para uma suposta igualdade entre os profissionais de diferentes instituições, quando obtivessem os seus respectivos diplomas, com direito de exercer a profissão, por isto que se caracterizavam pela rigidez na sua configuração formal, verdadeira “grade curricular”, dentro da qual os alunos deveriam estar aprisionados, submetidos, não raro, até aos mesmos conteúdos, prévia e obrigatoriamente repassados, independentemente de contextualização, com a visível redução da liberdade de as instituições organizarem seus cursos de acordo com o projeto pedagógico específico ou de mudarem atividades curriculares e conteúdos, segundo as novas exigências da ciência, da tecnologia e do meio

No exercício de suas competências, o Conselho Nacional de Educação e a Câmara de Educação Superior, em 03 de dezembro de 1997, aprovou o Parecer 776, com o propósito de servir de orientação para as Diretrizes Curriculares dos Cursos de Graduação, ao definir que as referidas diretrizes devem “se constituir em orientações para a elaboração dos currículos; ser respeitadas por todas as IES; e assegurar a flexibilidade e a qualidade da formação oferecida aos estudantes”.

No entanto, a Lei 10.172, de janeiro de 2001, prevê que a definição da duração, carga horária e tempo de integralização dos cursos sejam objetos de um Parecer e/ou uma Resolução específica da Câmara de Educação Superior.

Ainda, segundo o Parecer CNE/CES n. 67/2003, as Diretrizes Curriculares Nacionais contemplam recomendações para todo e qualquer curso de graduação, conferindo à IES maior autonomia na definição dos currículos de seus cursos, através da organização de um modelo pedagógico capaz de adaptar-se à dinâmica das demandas da sociedade. Desta forma, currículos mínimos, engessados, direcionados para o exercício profissional não significam a plenitude de uma coerente e desejável proposta pedagógica, contextualizada, que se ajuste

permanentemente às emergentes mudanças sociais, tecnológicas e científicas.

Neste contexto, a seguir, apresenta-se a evolução do currículo de contabilidade no Brasil, embasada em disposições legais e dividida em dois períodos: antes do estabelecimento do ensino superior em contabilidade, que vai do ano de 1846 a 1945; e, após o ano de 1945, quando o ensino da contabilidade é estabelecido como curso superior. Vale ressaltar que se destacam os conteúdos gerais da contabilidade e, quando for o caso, também, os conteúdos específicos de custos.

### 2.3.1 O currículo dos cursos de contabilidade de 1846 a 1945

O ensino da contabilidade, no Brasil, iniciou-se dentro do campo de conhecimento da área comercial, cujos conteúdos da área contábil, num primeiro momento, foram pouco evidenciados nos currículos. No entanto, com o passar do tempo, a evidenciação de tais conteúdos se ampliou.

Soares et al. (2011) analisaram os currículos dos cursos de contabilidade e destacam que o Decreto n. 456 de 6 de julho de 1846 menciona, além de matérias da área das ciências exatas, outras com a nomenclatura de Juros Simples e Compostos, Descontos e Abatimentos, Regras de Companhia e Amortização. O Decreto n. 1.763 de 14 de maio de 1856 prevê a disciplina de Contabilidade e Escrituração Mercantil. O curso de contabilidade tinha a duração de dois anos. No ano de 1863 o curso passa a ter duração de quatro anos e são inseridas disciplinas como Francês, Inglês e Alemão. A disciplina de Escrituração Mercantil é evidenciada no terceiro e no quarto ano do curso, conforme Decreto n. 3.058, de 1863. O Decreto n. 7.538 de 1879 exclui as disciplinas de línguas estrangeiras, e o Decreto 7.679 de 1880 reduziu a duração do curso para dois anos, no entanto, a disciplina de Escrituração Mercantil foi mantida e exigiu-se, para admissão ao curso, conhecimento prévio das línguas extintas no currículo anterior.

Segundo Laffin (2005, p. 105), “a contabilidade foi, pois, surgindo de forma tímida como objeto de área de conhecimento a ser transmitido. Primeiramente, como disciplinas em cursos esparsos, mais tarde surge como curso específico”. Com o Decreto n. 1.339, de 9 de janeiro de 1905, foram instituídos dois cursos, um geral e outro, mais avançado. No curso geral manteve-se a disciplina de Escrituração mercantil e no curso mais avançado disciplinas como História do Comércio e da Indústria, Tecnologia Industrial e Mercantil, Ciência das

Finanças, Contabilidade do Estado e Contabilidade Mercantil Comparada.

O Decreto n. 17.329, de 28 de maio de 1926, regulamentou o ensino comercial, ao criar um curso de formação geral, essencialmente prático, com duração de quatro anos, e um curso mais avançado com duração de três anos. O currículo do curso geral, além de várias disciplinas de idiomas, possuía disciplinas como Contabilidade Mercantil – métodos de classificação de papéis e sistemas de fichas, Contabilidade Bancária e de Companhias de Seguros, Contabilidade Pública e Comercial, Legislação de Fazenda e Aduaneira. O curso superior apresentava, também, disciplinas de idiomas, e outras como: Tecnologia Industrial e Mercantil, Contabilidade Administrativa, Agrícola e Industrial, Contabilidade Mercantil Comparada e Banco Modelo.

No ano de 1931, por meio do Decreto n. 20.158, de 30 de junho, o ensino comercial foi dividido em três tipos de cursos: um curso propedêutico; cursos técnicos e curso elementar de auxiliar do comércio. O curso técnico de Guarda-Livros tinha duração de dois anos, e a disciplina de Contabilidade estava prevista em ambos; o curso de Atuário tinha duração de três anos, e continha disciplinas de Contabilidade, Contabilidade Mercantil, Contabilidade de Seguros; o curso de Perito Contador tinha a duração de três anos e continha disciplinas de Contabilidade, Contabilidade Mercantil, Contabilidade Industrial e Agrícola e Contabilidade Bancária; e o curso mais avançado de Administração e Finanças continha disciplinas de Contabilidade e Contabilidade Pública.

Com a publicação do Decreto n. 1.535, de 23 de agosto de 1939, o curso de Perito Contador voltou a ser denominado curso de Contador, sem alteração na estrutura curricular. O Decreto Lei n. 6.141, de 28 de dezembro de 1943, estabeleceu nova formatação para o ensino comercial: um curso básico e cursos técnicos, neste último estava previsto o curso de Guarda-Livros.

### 2.3.2 O currículo dos cursos de contabilidade a partir de 1945

A educação formal no Brasil teve seu início no Brasil Colônia por volta do ano de 1572. Já o ensino de contabilidade em nível superior ocorreu a partir da Lei n. 7.988, de 22 de setembro de 1945. O curso tinha duração de quatro anos e concedia o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos concluintes. A matriz curricular inicial do curso

tinha como disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil (PELEIAS et al., 2006; PELEIAS et al., 2007).

A Lei n. 1.041, de 31 de julho de 1951, dividiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuárias em dois cursos distintos: Curso de Contador e Curso de Atuário, mantendo-se o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. No ano de 1961 é instituído o Conselho Federal de Educação, por meio da Lei n. 4.024 de 20 de dezembro de 1961, que passa a ter a incumbência de fixar currículos mínimos e a duração dos cursos. Neste contexto, o Parecer do Conselho Federal de Educação s/n, de 8 de fevereiro de 1963, depois de 18 anos da instituição do curso superior, previu nova discussão sobre o currículo mínimo do curso de Ciências Contábeis, que estabeleceu no ciclo de formação profissional as disciplinas de Contabilidade Geral, Comercial, e de Custos, Auditoria e Análise de Balanço, Técnica Comercial, Administração e Direito tributário (LAFFIN, 2005).

Segundo Soares et al. (2011), a Resolução CFE n. 3, de 05 de outubro de 1992, determinou os currículos mínimos em categorias de conhecimento, quais sejam: Formação Geral, que se dividiam em Obrigatórias e Eletivas; de Formação Profissional, que se dividiam em Básicas, Específicas e Eletivas; e de Formação Complementar, divididas em Instrumental e de Natureza Prática. As disciplinas de Formação Profissional Específicas compreendiam: Contabilidade Geral, Teoria da Contabilidade, Análise das Demonstrações Contábeis, Auditoria, Perícia Contábil, Administração Financeira e Orçamento Empresarial, Contabilidade Pública e Contabilidade e Análise de Custos. Ressalta-se que esta Resolução apresentou a disciplina de Contabilidade Gerencial como disciplina Profissional Eletiva.

A Resolução CNE n. 10, de 16 de dezembro de 2004, instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior, que devem estabelecer a organização curricular por meio de Projeto Pedagógico, contendo conteúdos de Formação Básica e de Formação Profissional, sendo estes atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo-se noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado; e de Formação Teórico-Prática.

No período anteriormente referenciado o Brasil passou por diversas transformações de ordem social, política e econômica que afetaram as mudanças na contabilidade. Segundo Laffin (2005), o curso de Ciências Contábeis e Atuárias é elevado ao nível superior por pressões exercidas pelos profissionais da área, em função do desenvolvimento industrial que ocorria na época.

Peleias et al. (2007) registram que os anos 1960 e o início dos anos 1970 foram o cenário do Milagre Econômico e da Ditadura Militar. A partir da metade da década de 1970 sucederam-se as crises econômicas. Neste mesmo período foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (Lei n. 6.385/70), e a Lei 6.404, de 15/12/76, que trata das Sociedades por Ações.

Dentre as mudanças ocorridas no currículo dos cursos de Contabilidade, destaca-se que a de disciplina de custos foi evidenciada pela primeira vez em 1963, por meio do Parecer do Conselho Federal de Educação s/n de 8 de fevereiro, com a nomenclatura de Contabilidade de Custos; e, posteriormente, na Resolução CFE n. 3 de 05 de outubro de 1992, nos conteúdos de Formação Profissional - Específicas, com a nomenclatura de Contabilidade e Análise de Custos. Também a disciplina de Contabilidade Gerencial, como disciplina Profissional Eletiva (PELEIAS et al, 2007).

Além da previsão legal do currículo do curso de Ciências Contábeis, outros organismos, nacionais e internacionais, sugerem conteúdos mínimos para o curso, como o IFAC – *International Federation of Accountants* e o IASB – *International Accounting Standards Board*, bem como a ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setores como o ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting/UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development*. Já no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade e a Fundação Brasileira de Ciências Contábeis elaboraram a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Segundo Riccio e Sakata (2004), organismos internacionais têm demonstrado uma forte preocupação com a formação dos contadores. No entanto, na literatura contábil internacional, observam-se poucos estudos a respeito da contabilidade da América Latina e do Continente Europeu.

O Currículo Mundial (CM), proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU, contém a seguinte estrutura básica: Conhecimentos Administrativos e Organizacionais; Tecnologia de Informação; Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins e Conhecimentos Gerais. Nesta estrutura evidenciam-se as disciplinas de Contabilidade Gerencial, e Contabilidade Gerencial – Informação para Planejamento, Tomada de Decisão e Controle, ambas inseridas no grupo dos Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins.

A proposta do Conselho Federal de Contabilidade se baseia nos eixos previstos pela Resolução CNE n. 10, de 16 de dezembro de 2004, ou seja, Conteúdos de Formação Básica, Formação Profissional e Teórico-Práticas. No que se refere a custos, o CFC propõe as seguintes disciplinas, com os respectivos conteúdos:

- a) Contabilidade de Custos: Introdução à contabilidade de custos: Fundamentos de contabilidade de custos, o papel do contador na organização, princípios Fundamentais de contabilidade aplicados aos custos empresariais, terminologia Contábil básica; Classificação e nomenclatura de custos: Classificação de custos diretos e indiretos; fixos e variáveis, outras nomenclaturas de custos; Sistemas de custeamento: Custeio direto, custeio indireto, padrão, absorção; Esquema básico de custos: Departamentalização, produção equivalente; Implantação de sistemas de custos: Reação do sistema, custo do sistema e seu benefício, escolha do sistema e implantação; Custos conjuntos: Distinção entre coprodutos, subprodutos e sucatas, Apropriação dos custos conjuntos aos coprodutos e Critérios de apropriação dos custos conjuntos;
- b) Apuração e Análise de Custos: Introdução à análise de custos: Custos para controle; Análise das variações – custo-padrão x real: Materiais, Mão de obra direta, Custos indiretos variáveis, Custos indiretos fixos; Margem de contribuição: Conceito, Margem de contribuição e o fator de limitação, Margem de contribuição e custos fixos identificados, Valores que integram o cálculo da margem de contribuição, Margem de contribuição e a taxa de retorno; Relação custo/volume/lucro: Ponto de equilíbrio, Margem de segurança e alavancagem operacional, Ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, Ponto de equilíbrio em quantidade, Ponto de equilíbrio em valor, Ponto de equilíbrio em quantidade para múltiplos produtos.

A matriz curricular pode, e deve, ser alterada quando se fizer necessário, em função das constantes necessidades de atualização e inovação, e cabe à IES observar a legislação pertinente (CARNEIRO et al., 2009). Atualmente, a legislação vigente é a Resolução CNE n. 10, de 16 de dezembro de 2004, que apresenta aspectos relacionados à capacitação profissional, competências e habilidades e de conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional. Assim sendo, prevê no artigo 3º que o curso de Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro profissional seja capacitado a:

I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;

II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;

III - revelar capacidade crítico analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

No que se refere às habilidades e competências, a Resolução CNE n. 10 descreve no artigo 4º que a formação deve possibilitar ao futuro profissional utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais; demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil; elaborar pareceres e relatórios; aplicar adequadamente a legislação; desenvolver liderança; exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis; desenvolver capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação; exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas.

O Art. 5º prevê que os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem contemplar conteúdos que revelam conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;



II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

Assim, atualmente, os currículos, até certo ponto, são prerrogativas das Instituições de Ensino Superior, pois Diretrizes Curriculares Nacionais norteiam a definição dos referidos currículos dos cursos, no sentido de se adaptarem à dinâmica das demandas da sociedade. Conforme o Parecer CNE/CES n. 67 de 11 de março de 2003, os currículos mínimos profissionalizantes, antes determinados por lei, não mais permitiam o alcance da qualidade desejada respeitando o contexto, pelo contrário, inibiam a inovação e a diversificação na preparação ou formação do profissional apto para a adaptabilidade.

### 2.3.3 Planos de Ensino

O Art. 2º da Resolução CNE/CES 10/ 2004 prevê que as IES devam estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico do Curso com descrição, dentre outros aspectos, dos componentes curriculares integrantes do curso.

A partir da definição dos componentes curriculares, elaboram-se os Planos de Ensino. Segundo Abreu e Masetto (1990), compete aos responsáveis pela elaboração dos PE tomar algumas decisões, dentre elas: o que pretende que os alunos aprendam no período letivo, qual conteúdo abordar e qual parte dele deixar de lado, e quais recursos utilizar. O que norteia as decisões são as concepções de educação, de aprendizagem, bem como a postura diante da área do conhecimento em que atua e o tipo de conhecimento de que dispõe. Este conjunto de decisões é concretizado no instrumento denominado plano de ensino.

Segundo Queiróz e Palma (2006), a elaboração de um programa é a oportunidade que o docente tem de preparar o que vai oferecer de melhor para o aluno, que consiste na escolha de um bom referencial teórico, na ordem dos conteúdos, identificação das estratégias de ensino, inclusão de resultados de pesquisas apresentados em periódicos e observação da evolução da realidade profissional.

Uma das principais funções do plano de ensino é a de servir de instrumento de comunicação entre o professor/IES e o aluno ou outros professores, e para que esta comunicação ocorra de forma mais clara, Abreu e Masetto (1990) sugerem um roteiro de plano de ensino que consiste nos seguintes elementos:

- a) *Identificação*: consiste num cabeçalho, que é indispensável para que futuramente consultas sejam feitas. Podem compor o cabeçalho informações como nome da disciplina, curso, denominação da instituição, nome do professor e semestre/ano em que a disciplina é ministrada;
- b) *Objetivos*: informa qual a função daquela disciplina no conjunto do curso e o que se espera que o aluno aprenda após estudar aquela disciplina;
- c) *Conteúdo*: explicita-se que tema é tratado para alcançar os objetivos propostos, e em quantas unidades o conteúdo é subdividido, além do tempo de cada unidade;
- d) *Estratégias*: tipos de atividades organizadas pelo professor, para que aluno alcance os objetivos. As atividades devem ser detalhadas em cada unidade;
- e) *Avaliação*: evidencia-se o que pode ser feito para verificar se o aluno realiza o que se espera dele (alcance dos objetivos), sua distribuição e frequência. A avaliação é do desempenho do aluno, do professor e da programação oferecida.

Segundo Queiróz e Palma (2006) um plano de ensino deve conter: a) o objetivo da disciplina; b) conteúdo; c) as estratégias de ensino a serem utilizadas; d) critérios de avaliação; e) referências bibliográficas; e, f) cronograma. Deste modo, o plano de ensino, além de nortear as atividades do professor, comunica ao aluno o que se espera dele, qual conteúdo é abordado, como se alcançam os objetivos e como ocorre a avaliação. Destaca-se que os objetivos propostos estão postos a partir da perspectiva do aluno e servem de base para a avaliação.

## 2.4 Pesquisas realizadas

A estratégia de busca por pesquisas de outros autores nacionais ocorre nos congressos das áreas das Ciências Socialmente Aplicadas – Qualis A, qualificados pela CAPES, nas áreas temáticas de Educação e Ensino em Contabilidade. Os artigos são selecionados previamente pela leitura dos resumos, e, posteriormente pela leitura completa. Também é realizada a busca nos principais periódicos da área.

A busca por artigos internacionais é realizada na base de dados da CAPES, mais especificamente na *Scopus* e *Elsevier*. Além disso, em periódico especializado, o *Journal of Accounting Education*. As palavras-chaves utilizadas foram: *cost, management costs, managerial accounting e teaching undergraduate cost accounting*

Utiliza-se, também, o sistema de busca avançada denominado operadores booleanos onde são identificadas palavras *and, or, not*, que tem o objetivo de definir para o sistema de busca a combinação entre os termos de uma pesquisa.

Após a realização da pesquisa seleciona-se os trabalhos da área de custos, principalmente em ambientes de ensino superior. No entanto, trabalhos em ambiente empresariais também são identificados com o objetivo de confrontar com os resultados da presente pesquisa.

### 2.4.1 Pesquisas em ambientes educacionais

A seguir apresenta-se as pesquisas realizadas sobre contabilidade de custos em ambientes educacionais. Os trabalhos apresentados são nacionais e internacionais. Godoy, Silva e Nakamura (2004) analisaram os programas de ensino das disciplinas da área de custos em três cursos de administração de empresas. Os resultados apresentados demonstram que as disciplinas recebem as seguintes nomenclaturas: Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Administração de Custos. Os objetivos de ensino das disciplinas apresentam um nível de generalidade acentuado, e apresentados da mesma forma para as disciplinas. Os conteúdos programáticos são assim evidenciados: Terminologia de Custos (3), Custeio por Absorção (3), Produção por Encomenda, Contínua e Conjunta (2), Custeio Direto, Formação de Preço de Venda, Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio (3), Custeio Baseado em Atividades (ABC) (3), *Target Cost* – Custo Meta (2), Custeio do Ciclo de Vida do Produto (2), *Balanced Scorecard* (2) e Custo-padrão (2). A

bibliografia utilizada contém um item comum, o livro de Martins (1998) denominado *Contabilidade de Custos*.

Riccio e Sakata (2004) analisaram as grades curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em universidades brasileiras e portuguesas com o objetivo de compará-las entre si e com as recomendações do IFAC e do ISAR. Os autores concluíram que, no Brasil, as disciplinas de Contabilidade constituem, praticamente, 50% do curso, seguidas de conhecimentos organizacionais e conhecimentos gerais, enquanto que em Portugal as disciplinas mais evidenciadas são de conhecimento organizacional. Quanto à convergência ao modelo proposto pelos organismos internacionais, o Brasil está mais próximo nas disciplinas de Contabilidade e Portugal nas disciplinas de Conhecimentos Organizacionais. Quanto aos Conhecimentos Gerais, os dois países apresentam variações em relação ao modelo.

Capacchi et. al (2007) realizaram pesquisa com o objetivo de analisar a estrutura curricular e os atuais desafios que se colocam na formação e na prática do bacharel em Ciências Contábeis, no estado do Rio Grande do Sul. Os resultados demonstram que nas 25 matrizes curriculares analisadas, foram tabuladas 60 disciplinas de custos. Além disso, pode-se inferir que em todos os cursos de Ciências Contábeis a disciplina de Custos está distribuída em, pelo menos, dois semestres, e que em 10 cursos é ofertada em três semestres. Segundo os autores, cabe ao profissional contábil um papel cada vez maior no contexto de rápidas transformações sociais, o que exige maior capacitação para enfrentar tal dinâmica. Por isso, é fundamental que sejam incluídas, nas estruturas curriculares, e nas práticas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis, uma formação sólida, diversificada, interdisciplinar e responsável socialmente.

Hossain, Heagy e Mitra (2008) analisaram a percepção de alunos não contadores da Bacia do Pacífico sobre a disciplina de Contabilidade Gerencial. Identificaram que esses alunos, independentemente da sua área principal de estudo, acham que a disciplina de Contabilidade Gerencial é interessante e tem aplicação no mundo real. Os estudantes dos cursos de Finanças e Gestão acham que a disciplina está relacionada ao seu campo de estudo. Quanto maiores as habilidades acadêmicas e maior a experiência de trabalho, maior é a percepção do aluno de que a contabilidade gerencial deve ser uma disciplina obrigatória e tem aplicação no mundo real.

Sorensen (2008) descreve que, nas últimas duas décadas, contadores de gestão passaram de acumuladores de dados, contadores financeiros, analistas de dados, apoiadores e conselheiros de negócios

para parceiros de negócios. Contadores de gestão de nível superior estão emergindo agora como membros dos mais importantes negócios e importantes grupos de orientação organizacionais, como apoiadores das tomadas de decisão e das opções estratégicas e operacionais. Há uma tentativa de sincronizar a educação em contabilidade gerencial com a prática profissional, o que pode exigir uma mudança curricular e dos programas acadêmicos dispostos a arriscar inovação. As áreas específicas de pesquisa em contabilidade de gestão (estudos de campo, especialmente empíricos, casos e pesquisas de prática) e educação (especialmente modelos de currículo e casos testados em sala de aula ou simulações com avaliações adequadas de eficácia) apoiam desenvolvimentos futuros.

Raupp et al. (2009) pesquisaram o ensino de contabilidade de custos nos cursos de graduação em Administração do Estado de Santa Catarina, em que analisaram 28 IES, cujos resultados demonstraram que os conteúdos programáticos mais evidenciados são: Relação custo/volume/lucro (20 ocorrências), Custeio Variável (19), Ponto de Equilíbrio (19), Margem de Contribuição (17), Classificação dos Custos e Despesas de Acordo com sua Natureza (16), Custeio ABC (16), Métodos de Custeio (16), Custeio por Absorção (15). As metodologias de ensino mais utilizadas são as aulas expositivas (22), exercícios (18) e estudos de caso (11). Quanto às bibliografias, as mais citadas são MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* (22); BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas* (8); HORNGREN, Charles Thomas; FOSTER, George; DATAR, Srikant. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo* (7), IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial* (7), MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração* (7).

Ferreira et al. (2011) realizaram pesquisa com o objetivo de identificar o perfil da disciplina de custos nos cursos de graduação das universidades norte-americanas. Os resultados demonstraram que as nomenclaturas das disciplinas mais comuns são *Managerial Accounting* (56,25%), *Cost Accounting* (18,75%) e *Introduction Managerial Accounting* (12,5%). As metodologias de ensino mais utilizadas foram as aulas expositivas e atividades de casa. Os modelos de avaliação mais evidenciados foram provas e participação/presença; os principais conteúdos abordados são *Activity-Based Costing – ABC*, *Decision Making*, *Budgeting*, e *Cost-Volume Profit Analysis*; *Cost concepts/terms*, *Job-Order Costing Systems* e *Introduction Managerial Accounting*. Destaca-se que apenas uma IES utiliza mais de uma

referência bibliográfica, as demais utilizam uma referência, qual seja: HORNGREN, Charles Thomas. DATAR, Srikant M. FOSTER, George. RAJAN, Mafhav. ITTNER, Cris. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*.

Lunkes et al. (2012), concluem que, na Espanha, as publicações em contabilidade gerencial correspondem a apenas 12% do total das publicações e que nos últimos cinco anos a formação de doutores na área representa 20,5% do total, enquanto que na área financeira representa 50,5%, e as demais áreas juntas, 49%.

Rosa et al. (2012) realizaram pesquisa com o objetivo de avaliar a estrutura curricular dos cursos de contabilidade das Universidades Federais da região norte do Brasil para identificar a relevância da disciplina de Contabilidade de Custos no processo de formação de contadores. Os resultados demonstraram que ocorre alinhamento entre os conteúdos e as diretrizes nacionais apresentadas na Resolução CNE/CES n. 10/2004. Contudo, quanto às diretrizes do currículo mundial apresentado pela ISAR/UNCTAD/ONU (DT 21/2003), os cursos analisados apresentam muitos dos tópicos básicos sugeridos, porém, não seguem a estrutura proposta e carecem de maior carga horária para estudos avançados em gestão de custos. Ainda, a referência bibliográfica mais evidenciada foi o livro *Contabilidade de Custos* de Eliseu Martins (livro-texto e de exercícios).

Hein, Kottwitz e Wissmann (2012) pesquisaram os conteúdos de contabilidade de custos dos cursos de Ciências Contábeis da região oeste do Paraná, com o objetivo de identificar em que medida estão relacionados com os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Os resultados demonstraram que os conteúdos com maior evidenciação nos PE são: Classificação e Nomenclatura de Custos que aparece em 100% das cursos; Apropriação de Custos Diretos e Indiretos (100%); Custeio por Absorção (91%); Princípios Contábeis Aplicados a Custos (82%); Departamentalização (82%); Custeio Variável (73%); e Custeio Baseado em Atividades (73%). Além disso, concluíram que o conteúdo Custeio Baseado em Atividades – ABC não é mencionado na Proposta Nacional do CFC.

#### 2.4.2 Pesquisas em ambientes empresarias

Os ambientes empresariais são objetos de constantes pesquisas a respeito da aplicação dos elementos de custos que, neste estudo, são destacadas com a finalidade de relacioná-las com pesquisas em

ambientes educacionais. Beuren e Roedel (2002) realizaram pesquisa junto às 200 maiores empresas de Santa Catarina, e os resultados demonstraram que 5% das empresas que tinham avaliado o sistema ABC decidiram utilizá-lo; 1% estava implantando o sistema, e 6% concluíram a implantação e o utilizavam. O objetivo do estudo foi replicar a pesquisa realizada por Khoury (1999) nas 500 maiores empresas do Brasil, em que o resultado demonstrou que 18% das empresas estavam implantando e/ou utilizando o sistema ABC.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) estudaram as práticas de contabilidade gerencial no contexto da sua efetiva receptividade e aplicação por parte das empresas, junto a 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Os resultados apontaram que as empresas objeto da pesquisa não têm dado, em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas de contabilidade gerencial que produzem informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. Portanto, no âmbito da pesquisa realizada, e tendo em vista o atual ambiente decisório de tais empresas, pode-se concluir que a contabilidade gerencial ainda é preponderantemente tradicional.

Aguiar e Martins (2005) buscaram identificar implicações que as estruturas organizacionais, sob a ótica da teoria de Mintzberg, predominantes nas Organizações não Governamentais do estado de São Paulo, podem causar na gestão estratégica de custos. Os resultados demonstraram que as ONGs apresentam como estrutura organizacional predominante a burocracia profissional, conforme a tipologia proposta por Mintzberg. Vale ressaltar que na implementação de uma gestão estratégica de custos deve considerar que essas organizações utilizam, fortemente, o parâmetro de treinamento (muito planejamento de ações). Além de atuarem em ambientes preferencialmente estáveis e complexos, apresentam mediano controle de desempenho e um controle externo constante.

Machado et al. (2008) realizaram pesquisa com o objetivo de identificar as práticas de gestão de custos adotadas por empresas da indústria da construção civil no estado do Paraná, que têm relação com suas prioridades estratégicas. Os autores concluíram que, dentre as práticas de gestão de custos consideradas, podem-se destacar: a) a elaboração de planejamento com acompanhamento mensal dos resultados (real x orçado), que é uma prática de gestão de custos adotada por empresas de pequeno porte com prioridades estratégicas de diferenciação; e b) a elaboração de orçamento detalhado dos custos, por ocasião do planejamento de uma nova obra. Além disso, os autores

inferem que são práticas adotadas também por empresas de médio porte, com prioridades estratégicas de enfoque.

Em pesquisa realizada com o objetivo de verificar, empiricamente, se os gestores de empreendimentos hoteleiros de Curitiba e da sua região metropolitana aplicam os conceitos de custos para desenvolver estratégias gerenciais voltadas às atividades de tomada de decisão, Gusmão e Almeida (2008) apontam que, quanto ao posicionamento estratégico dos hotéis, predomina a estratégia de diferenciação para as atividades-fim como um todo. Contudo, foi significativa a percepção dos gestores em relação à utilidade das informações sobre custos operacionais, de fornecedores e de clientes para fins estratégicos; a respeito de custos operacionais, afirmaram que são úteis para a formação de preços e para promoções; enquanto que sobre custos de clientes, acharam indispensáveis para promoções e formação de preços.

Souza, Silva e Pitz (2010), em pesquisa realizada junto a uma empresa brasileira multinacional, com o objetivo de investigar qual o efetivo uso de algumas das práticas da GEC e de como a estrutura das empresas se adaptaram a tais necessidades estratégicas, registraram que os principais achados da pesquisa indicam haver acentuada preferência pelo uso de tradicionais práticas de gestão de custos, apesar de a empresa pesquisada atuar com liderança em mercados competitivos. Os autores concluem, ainda, que essas características evidenciam um forte distanciamento em relação aos argumentos e conteúdos da literatura recente que trata da gestão de custos. A falta de identificação objetiva dos possíveis benefícios bloqueia a adoção de práticas da GEC, tais como: o ABC, o ABM, o custo-meta e o custo de uso e propriedade.

A seleção e o recrutamento de profissionais da área de custos nas capitais brasileiras foi pesquisada por Fragalli et al. (2012). Os resultados demonstram que a principal profissional solicitada pelas empresas é o analista de custos, representando 59% do total, e os requisitos mais solicitados são a experiência e possuir ensino superior. Além disso, observa-se que são diversas as funções que um profissional da área de custos pode desempenhar nas organizações.

Após a apresentação do referencial teórico, que dá sustentação à presente pesquisa, o próximo capítulo descreve a metodologia necessária para a realização do estudo.



### 3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta o método e os procedimentos necessários para a consecução da pesquisa. Para Lakatos e Marconi (1991), os métodos e procedimentos são o conjunto das atividades sistemáticas e racionais, que traçam o caminho a ser seguido para alcançar o objetivo, que são conhecimentos válidos e verdadeiros. Assim, pesquisa é um conjunto de atividades orientadas para a busca de determinado conhecimento que se refira à realidade empírica, que deve ser feita de modo sistematizado, com a utilização de técnicas específicas para comunicar o conhecimento obtido (RUDIO, 1986).

Neste sentido, a seguir, apresenta-se a sistematização da pesquisa com a demonstração do caminho a percorrer para o alcance do objetivo geral do estudo. Inicialmente, apresenta-se o enquadramento da pesquisa e, em seguida, a caracterização da população e da amostra. Logo após, explicitam-se as técnicas da coleta e análise dos dados e, por fim, as limitações da pesquisa.

#### 3.1 Enquadramento da Pesquisa

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva, com corte temporal-espacial, e com uma abordagem predominantemente qualitativa dos dados.

Caracteriza-se como descritiva na medida em que procura descrever a realidade como esta é, sem a preocupação de modificá-la. Segundo Triviños (2009), este tipo de pesquisa é muito utilizada no campo da educação, cujo foco reside no desejo de se conhecer a comunidade e suas características. Cervo e Bervian (2002, p. 66) mencionam que “a pesquisa descritiva, em suas diversas formas, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade”. Portanto, esta pesquisa é descritiva pelo fato de descrever os conteúdos evidenciados nos planos de ensino dos cursos de Ciências Contábeis do Brasil, em forma levantamento ou *survey*.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, é uma pesquisa bibliográfica e documental. Para Triviños (2009), a análise documental é um estudo descritivo que fornece ao pesquisador a possibilidade de reunir grande quantidade de informações de vários documentos, dentre eles, o plano de estudo, ou plano de ensino.

A abordagem é predominantemente qualitativa, uma vez que se apresenta a análise dos dados relativos ao estado atual de um fenômeno, para fins de generalização dos seus resultados. Segundo Godoy (1995), os estudos de pesquisa qualitativa diferem entre si, mas existem características capazes de identificar este tipo de pesquisa, quais sejam: ambiente natural como fonte direta de dados; caráter descritivo; e enfoque indutivo. Contudo, também utiliza-se a abordagem quantitativa para descrever parte dos dados por meio de quadros e tabelas e seu significado numérico. Triviños (2009, pg. 118) ressalta que “toda pesquisa, pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa”.

Segundo Manning (1979 apud Neves, 1996), a pesquisa qualitativa supõe um corte temporal-espacial do fenômeno, por parte do pesquisador. O corte temporal-espacial define o campo e a dimensão em que o trabalho se desenvolve. Assim, a coleta de dados desta pesquisa ocorre no ano de 2012, pois os planos de ensino analisados são os disponibilizados pelos cursos de Ciências Contábeis nesse ano.

Os dados são analisados em conjunto e, posteriormente, em *clusters*. Segundo Reis (2000), a análise de *clusters* possibilita a organização de grupos homogêneos, em que os indivíduos pertencentes a um grupo são o mais semelhante possível entre si e diferenciados dos demais. Assim, os dados são agrupados pelas regiões do Brasil, com o intuito de verificar se há diferenças entre elas, bem como, pela organização acadêmica: Universidades e Centros Universitários e Faculdades.

### 3.2 População e amostra

A população é um conjunto de elementos que mantém entre si características semelhantes e atraentes para estudos em pesquisas científicas (GIL, 1989; RICHARDSON, 1999). Neste estudo a população é composta pelos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, num total de 1.211, conforme informações do MEC (2012), os quais utilizam a modalidade presencial e estavam em atividade na data da realização da pesquisa.

Cabe destacar que, neste número de cursos (1.211), estão inseridos os cursos oferecidos nos campi fora da sede, pois, segundo o Decreto 5.773 de 09 de maio de 2006, as universidades podem pedir credenciamento para campus e autorização para curso em Município diverso da abrangência geográfica do ato de credenciamento, desde que

no mesmo Estado e autorizado pelo Poder Público. Além disso, estão inseridos os cursos integrais (diurnos) e noturnos.

A amostra, num primeiro momento, é definida por acessibilidade, ou seja, os cursos que disponibilizam os planos de ensino das disciplinas em seus sites. Deste modo, procede-se a busca nos sites dos 1.211 cursos do Brasil, e o resultado é a identificação de 39 cursos.

Para melhorar a confiabilidade da pesquisa busca-se aumentar o tamanho da amostra. Para tanto, retira-se da população os 39 cursos, cujos PE foram encontrados nos sites, pois poderiam ter características diferentes dos demais. A amostra, então, é calculada com uma margem de erro de 7% e a identificação aleatória. Segundo Richardson (1999), para que a amostra seja aleatória ou probabilística os elementos da população devem ter uma probabilidade igual ou conhecida de ser selecionados e fazer parte de uma lista completa dos elementos que formam a população. Para Barbetta, Reis e Bornia (2004), é um processo de seleção em que todos os elementos da população têm a mesma possibilidade de ser selecionados. E, ainda, com base no estudo da amostra pode-se fazer inferências sobre a população.

Deste modo, para a identificação da amostra desta pesquisa retira-se do site do MEC (2012) a relação dos cursos de Ciências Contábeis na modalidade presencial e em atividade no Brasil, estratificada por região. Logo após, identifica-se a amostra por meio de amostragem aleatória simples. Para realizar o processo de amostragem utiliza-se a função do Microsoft Office Excel® 2007 “AleatóriaEntre”, que atende aos requisitos citados pelos autores.

Deste modo, apresenta-se no Quadro 4 o resultado do processo de amostragem, estratificada por região.

**Quadro 4** – Amostra estratificada por região

<b>Região</b>	<b>Quantidade de cursos por região</b>	<b>Amostra por região</b>
Norte	74	13
Nordeste	212	36
Sudeste	517	88
Centro Oeste	136	23
Sul	233	40
<b>Total</b>	<b>1.172</b>	<b>200</b>

Fonte: MEC (2012)

O Quadro 4 apresenta o resultado do cálculo da amostra estratificada por região. O passo seguinte à identificação da amostra é a busca nos sites do e-mail do coordenador, de algum contato do curso, ou, em casos de não haver nenhum desses contatos, da ouvidoria da IES. Logo após, encaminha-se e-mail para os 200 cursos da amostra, para solicitar os PE das disciplinas que abordam conteúdos de custos.

Nos casos em que não ocorre a resposta ao e-mail realiza-se contato telefônico com a coordenação do curso de Ciências Contábeis para reforçar o pedido ou solicitar o e-mail do coordenador. Ressalta-se que a coordenação de 3 cursos respondem que os PE são documentos sigilosos e que não poderem ser encaminhados.

Como o retorno médio dos cursos foi de 34,5% da amostra, encaminha-se e-mail de solicitação dos PE a mais 83 cursos, com a finalidade de aumentar a confiabilidade da pesquisa. O resultado final é o retorno de 36 cursos, o que representa 37,5% dos cursos.

Em seguida procede-se a análise dos dados separadamente, ou seja, os cursos que disponibilizam os PE nos sites, daqueles que encaminharam posteriormente este material. A análise separada dos dados tem o objetivo de verificar se há variância significativa entre os grupos. Para tanto, realiza-se o Teste t, que demonstra não haver diferenças entre os conteúdos dos cursos que disponibilizam os PE nos sites daqueles que foram encaminhados pela coordenação dos cursos. Segundo Barbetta, Reis e Bornia (2004, p. 235), “o teste t é apropriado para comparar dois conjuntos quantitativos, em termos de seus valores médios”.

Deste modo, a análise se realiza em conjunto, cuja amostra é representada por 75 cursos (39 mais 36). Neste sentido, no Quadro 5 se apresentam os procedimentos para a composição da amostra.

**Quadro 5 – Procedimentos da pesquisa**

<b>Passo</b>	<b>Resultado</b>
Pesquisa em 1.211 sites	Cursos que disponibilizam PE: 39
Solicitação via e-mail e telefone para 200 cursos	Cursos que retornaram: 30
	Cursos que responderam negativamente: 3
Solicitação via e-mail para mais 83 cursos	Cursos que retornaram: 6
Resultado final	75 cursos

O Quadro 5 demonstra que apenas 3,2% dos 1.211 cursos disponibilizam os PE em seus sites para usuários em geral. Convém ressaltar que, em alguns casos, os PE podem não ter sido identificados

pelo pesquisador, mesmo estando disponíveis nos sites. Além disso, os cursos podem disponibilizar esse material para alunos e professores que acessam os ambientes virtuais por meio de senha.

O que se observa, também, é a dificuldade para conseguir contato com a coordenação dos cursos que, em muitos casos, não disponibilizam o e-mail, ou, quando o fazem, estão desatualizados.

Diante disso, unifica-se a amostra, cujo resultado final se demonstra no Quadro 6.

**Quadro 6 – Cursos de Ciências Contábeis**

Região	Qtd. cursos	% de retorno	Estado	IES/Curso
Norte	5	38,5%	Amazonas	Universidade Federal do Amazonas
			Pará	Centro Universitário do estado do Pará Faculdade de Castanhal
			Rondônia	Centro Universitário Luterano de Ji-Paraná
			Tocantins	Centro Universitário Luterano de Palmas
Nordeste	10	27,8%	Alagoas	Faculdades Integradas Tiradentes
			Bahia	Faculdade Independente do Nordeste
			Ceará	Universidade de Fortaleza
			Maranhão	Faculdade de Imperatriz
			Pernambuco	Faculdade Santa Catarina
			Rio Grande do Norte	Universidade do Estado do Rio Grande do Norte
				Universidade Federal do Rio Grande do Norte (Caicó e Natal)
				Faculdade do Seridó
Sudeste	24	27,3%	Sergipe	Faculdade José Augusto Vieira
			Espírito Santo	Faculdades Integradas de Aracruz
			Minas Gerais	Universidade Federal de Uberlândia – (Uberlândia (2) Ituiutaba)
				Faculdade de Nova Serrana
				Universidade Federal de Juiz de Fora
				Universidade Federal de Minas Gerais
			Rio de Janeiro	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
				Faculdade Machado de Assis
				Faculdade da Academia Brasileira de Educação e Cultura
			São Paulo	Faculdade de Primavera
				Faculdade Sumaré
				Faculdade Fernão Dias
				Universidade de Mogi das Cruzes

				Instituto Municipal de Ensino Superior de Catanduva
				Faculdade Iteana - Bauru
				Centro Universitário de Rio Preto
				Universidade Metodista de Piracicaba
				Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
				Universidade Metropolitana de Santos
				UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – (São Paulo e Ribeirão Preto)
				Faculdade Anchieta
				Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro Oeste	6	26,1%	Distrito Federal	Universidade de Brasília (Integral e Noturno)
				Faculdades Integradas da União Educacional do Planalto Central
			Goiás	Centro Universitário de Mineiros
				Faculdade Araguaia
Sul	30	75%	Mato Grosso	Universidade Católica Dom Bosco
			Paraná	Universidade Estadual de Maringá
				Faculdade da Fronteira
				Universidade Paranaense
				Faculdade Estadual de Educação Ciências e Letras de Paranaíba
				Universidade Tecnológica Federal do Paraná
				Faculdade Dinâmica das Cataratas
				Faculdade Estadual de Ciências Econômicas de Apucarana
				Universidade Estadual do Centro Oeste (Guarapuava, Prudentópolis, Irati, Chopinzinho)
			Rio Grande do Sul	Universidade Luterana do Brasil
				Universidade de Santa Cruz do Sul
				Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo
				Universidade do Vale do Rio dos Sinos
				Escola Superior de Administração, Direito e Economia
				Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (Erechim, Frederico Wesphalen, Santiago)
				Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
				Faculdade Cenecista Nossa Senhora dos Anjos
				Faculdade Porto-Alegrense

				Instituto Blumenauense de Ensino Superior
				Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí
				Universidade do Oeste de Santa Catarina
			Santa Catarina	Universidade do Extremo sul Catarinense
				Universidade do Planalto Catarinense (Lages, São Joaquim)
				Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina
				Universidade Federal de Santa Catarina

No Quadro 6 apresentam-se as IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis no Brasil. Portanto, estes cursos são a amostra, que representam a população, objeto de estudo da presente pesquisa. As regiões que apresentam maior retorno, proporcionalmente ao tamanho da amostra, são as regiões sul, com 75% de retorno, e norte, com 38,5%. Na região centro oeste ocorre retorno de 26,1% dos cursos. De forma geral, o retorno dos cursos representa 37,5% da amostra.

### 3.3 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados

O documento utilizado para a realização da coleta dos dados é o plano de ensino das disciplinas de custos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil. Segundo Bardin (1977), a escolha dos documentos a serem analisados depende dos objetivos, mas os mesmos precisam obedecer a certas regras, que são: a) exaustividade, que deve levar em conta todos os elementos do objeto; b) representatividade, que prevê que a amostra deve ser uma parte que represente o universo; c) homogeneidade, que deve apresentar características semelhantes; d) pertinência, ou seja, os documentos devem ser adequados para atender os objetivos da pesquisa.

Observando-se os critérios estabelecidos pela autora, pode-se inferir que os documentos pesquisados atendem a tais requisitos, pois os PE apresentam todos os elementos do objeto da pesquisa, quais sejam: nomenclatura das disciplinas, conteúdo, e a bibliografia utilizada; quanto à representatividade, a amostra foi calculada de tal forma que represente a população; a homogeneidade da pesquisa é evidenciada, pois são analisados os mesmos documentos em todos os cursos, ou seja, o PE; é pertinente, pois os documentos são adequados para atender ao

objetivo da pesquisa, considerando-se que o PE é um documento utilizado pelo professor para orientar a prática pedagógica.

Para o tratamento dos dados aplica-se a técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (1977), que a define como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, e descreve que, dentre outras modalidades, a comunicação pode ocorrer entre um grupo restrito que compreende todas as comunicações escritas, trocadas dentro de um grupo. Neste sentido, o PE das disciplinas é uma comunicação entre a IES e os alunos, bem como entre o professor e os alunos.

Para que o tratamento dos dados seja confiável deve-se levar em conta as unidades de registro que, segundo Bardin (1977), corresponde ao segmento do conteúdo a ser considerado como unidade de base, visando à categorização e a contagem frequencial dos conteúdos. No estudo, consideram-se como unidade de base os termos e os conteúdos de Custos retirados dos PE dos cursos de Ciências Contábeis das IES brasileiras.

Deste modo, os conteúdos são organizados e estruturados de acordo com a literatura, principalmente observando-se as seguintes referências: Martins (2010); Leone (2000), Horngren, Datar, e Foster (2004). Destaca-se que essas referências são as mais evidenciadas nos planos de ensino das IES pesquisadas. E, além disso, utiliza-se a referência de Wrubel et al. (2011). Também observa-se a estrutura apresentada nos próprios PE dos cursos pesquisados. Assim, os conteúdos são divididos em 5 unidades, quais sejam:

- a) Introdução à contabilidade de custos;
- b) Princípios para avaliação de estoques;
- c) Custos para decisão;
- d) Custos para planejamento e controle;
- e) Outras categorias.

Ressalta-se que os conteúdos diversos são agrupados na unidade denominada “outras categorias”. Para a elaboração deste trabalho, as “unidades” são divididas em “temas”, e os temas em “categorias” – que são os conteúdos identificados nos PE.

As análises dos dados são realizadas, primeiramente, em conjunto, considerando-se todo o Brasil e, posteriormente, por meio dos seguintes *clusters*: a) *regiões brasileiras*; b) *organização acadêmica*: Universidades e Centros Universitários e Faculdades, com o objetivo de verificar se há diferenças entre esses grupos.

A análise por regiões permite verificar se a caracterização dos conteúdos de custos é diferenciada. Segundo Furtado (1960 apud Araújo e Santos, 2009), o espaço territorial brasileiro é heterogêneo, com



combinações diversas de recursos e sistemas econômicos com distintas potencialidades.

O respeito às diferenças regionais pode ter sido potencializado pela autonomia que as IES passam a ter após as mudanças ocorridas com a extinção dos currículos mínimos. Conforme o Parecer CNE/CES n. 67, de 11 de março de 2003, os currículos mínimos profissionalizantes antes determinados por lei, não mais permitiam o alcance da qualidade desejada em respeito ao contexto, pelo contrário, inibiam a inovação e a diversificação na preparação ou formação do profissional apto para a adaptabilidade.

Atualmente, os currículos são norteados pelas Diretrizes Curriculares Nacionais. Esta autonomia permite às IES a formulação de currículos que se adaptam à dinâmica das demandas da sociedade, respeitando-se o contexto social e econômico em que a IES está inserida.

As **Universidades** se caracterizam pela indissociabilidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão; por dispor de, pelo menos, um terço do corpo docente com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado e em regime de tempo integral; e por ter políticas institucionais para cursos de pós-graduação (*lato sensu e stricto sensu*). Já os **Centros Universitários e Faculdades** se distinguem pela excelência do ensino oferecido, comprovado pela qualificação do seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecidas à comunidade escolar.

As universidades que ofertam curso de mestrado em Contabilidade necessitam cumprir diversos requisitos previstos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES (2012), dentre os quais se destacam: a formação do quadro de professores por, no mínimo, 08 professores com titulação de doutor; existência de pelo menos um grupo de pesquisa registrado na Plataforma Lattes do CNPq e participação de discentes autores da pós-graduação e da graduação (neste caso, para a IES que possui graduação na área) na produção científica do Programa, referenciada no sistema Qualis. Tais diferenças justificam a separação das IES por organização acadêmica.

### 3.4 Limitações da pesquisa

Segundo Collis e Hussey (2005), as limitações apresentam os potenciais pontos fracos da pesquisa, com o objetivo de identificar as dificuldades na consecução do estudo.

Assim, as limitações da presente pesquisa estão relacionadas à possibilidade de que as categorias de custos, evidenciadas neste estudo, não espelhem a realidade do que é abordado na sala de aula, já que algumas instituições pesquisadas apresentam Planos de Ensino mais sucintos do que outras.

Além disso, o processo de amostragem não garante representatividade total da população, uma vez que a amostra, em alguns casos, foi por acessibilidade.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, apresentam-se os dados no intuito de caracterizar os conteúdos de custos previstos nos Planos de Ensino dos cursos de Ciências Contábeis das IES do Brasil, na modalidade presencial, conforme trajetória metodológica definida no capítulo anterior.

Neste sentido, organizam-se os dados quantitativos por meio de quadros e tabelas, e utiliza-se a análise estatística descritiva para a interpretação qualitativa dos mesmos, cujos resultados se apresentam em quatro etapas:

- a) A primeira etapa consiste na caracterização da população e da amostra;
- b) A segunda apresenta os resultados globais da pesquisa, ou seja, uma análise do conteúdo das disciplinas de todos os cursos do Brasil;
- c) Na terceira, os dados são analisados em *cluster*.
- d) A quarta etapa apresenta uma caracterização das referências bibliográficas, tanto em termos gerais quanto em *clusters*.

Por fim, neste capítulo, apresenta-se uma análise geral de cada uma das etapas desenvolvidas com o intuito de relacionar os resultados com a fundamentação teórica apresentada.

### 4.1 Caracterização da população e da amostra

A população é composta pelos cursos de Ciências Contábeis oferecidos na modalidade presencial, no Brasil, sendo a amostra retirada desta população.

A Tabela 1 evidencia o número total de cursos, o número de cursos por região e por estado, e o percentual de representatividade de cada região, em relação ao número total de cursos.

**Tabela 1** – Cursos de Ciências Contábeis em atividade no Brasil

Região	Qtd. por região	%	Estado	Qtd. por Estado
Norte	75	6,19	Acre	3
			Amazonas	10
			Amapá	5
			Pará	23
			Rondônia	17
			Roraima	4

			Tocantins	13
Nordeste	219	18,08	Alagoas	13
			Bahia	62
			Ceará	24
			Maranhão	16
			Paraíba	13
			Pernambuco	36
			Piauí	24
			Rio Grande do Norte	22
			Sergipe	9
Sudeste	529	43,68	Espírito Santo	34
			Minas Gerais	120
			Rio de Janeiro	82
			São Paulo	293
Centro Oeste	138	11,40	Distrito federal	31
			Goiás	43
			Mato Grosso do Sul	24
			Mato Grosso	40
Sul	250	20,65	Paraná	97
			Rio Grande do Sul	81
			Santa Catarina	72
<b>Total</b>	<b>1.211</b>	<b>100</b>		<b>1.211</b>

Fonte: MEC (2012)

Na Tabela 1 percebe-se que a região sudeste é a que concentra o maior número (529) de cursos de Ciências Contábeis na modalidade presencial, no Brasil, o que representa 43,68% do total dos 1.211 cursos. Os estados desta região que se destacam são São Paulo, com 293 cursos, seguido de Minas Gerais com 120. O estado do Espírito Santo apresenta o menor número de cursos (34).

Em seguida, a região sul, que apresenta 250 cursos, ou seja, 20,65% do total, e no estado no Paraná encontram-se 97 cursos, seguido do Rio Grande do Sul (81). Santa Catarina apresenta o número de 72 cursos de Ciências Contábeis, o que demonstra que os cursos estão divididos de forma homogênea entre os 3 estados.

A região nordeste apresenta o número de 219 cursos (18,08%), e o estado da Bahia é o que apresenta o maior número desta região (62), enquanto que Sergipe apresenta o menor número (9). Na região centro oeste estão 138 cursos (11,4%), e o estado com maior número é Goiás (43). A região norte é a que apresenta menor número de cursos (75), o que representa 6,19% do total do Brasil. Os estados do Pará e Rondônia apresentam maior número de cursos (23 e 17, respectivamente), enquanto que o estado do Acre (3) e Roraima (4) são os estados com menor número de cursos.

O número total de cursos da amostra, bem como o número de Universidades e Centros Universitários e Faculdades, evidencia-se na Tabela 2.

**Tabela 2** – Quantidade de cursos por clusters

Região	Centro Universitário e Faculdade		Universidade		Total
	Quantidade	%	Quantidade	%	
Norte	4	9,30	1	3,13	5
Nordeste	7	16,28	3	9,38	10
Sudeste	13	30,23	11	34,37	24
Centro Oeste	4	9,30	2	6,25	6
Sul	15	34,89	15	46,87	30
<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100</b>	<b>32</b>	<b>100</b>	<b>75</b>

A Tabela 2 evidencia que o número de Centros Universitários e Faculdades da região sul que fazem parte da amostra da presente pesquisa representa 34,89% do total dos cursos do Brasil. As regiões norte e centro oeste apresentam menor representatividade (9,30%). A região que apresenta maior número de Universidades é a sul, com 15 cursos (46,87%), seguida da região sudeste (11), a qual representa 34,37% do total da amostra. A região norte e centro oeste apresentam 5 e 6 cursos, respectivamente.

Verifica-se, também, o número de horas das disciplinas de custos que são oferecidas nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, e o resultado é apresentado na Tabela 3.

**Tabela 3** – Quantidade de horas das disciplinas de custos

Quantidade de horas das disciplinas	Número de cursos	%
De 120 a 150	31	41,33
De 151 a 200	21	28,00
De 201 a 250	17	22,67
De 251 a 300	4	5,33
Acima de 300	2	2,67
Totais	75	100,00

Na Tabela 3 apresenta-se o número de horas das disciplinas de custos, e pode-se inferir que em 41,33% dos cursos o número de horas fica no intervalo de 120 a 150 horas, seguido de 151 a 200 (28%). Em 2 cursos o montante de horas ultrapassa 300 horas.

Ainda, verifica-se que os 75 cursos pesquisados oferecem 183 disciplinas de custos, resultando numa média de 2,44 disciplinas por

curso. As disciplinas são ofertadas, em alguns casos, desde a segunda fase dos cursos até a oitava fase.

As disciplinas de custos, nos cursos de Ciências Contábeis, de modo geral, apresentam a mesma nomenclatura, quais sejam:

- a) Custos;
- b) Contabilidade de Custos
- c) Análise de Custos, e;
- d) Contabilidade Gerencial.

No entanto, outras nomenclaturas são identificadas, como Contabilidade e Análise de Custos, Análise de Custos e Formação do Preço de Venda e Gestão Estratégica de Custos.

Tais resultados convergem com os encontrados por Godoy, Silva e Nakamura (2004), que analisaram os programas de ensino das disciplinas da área de custos em três cursos de administração de empresas, e demonstram que as disciplinas recebem as seguintes nomenclaturas: Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Administração de Custos.

## 4.2 Análise dos conteúdos

Os dados são apresentados por meio de tabelas, com a utilização de estatística descritiva e a análise de *cluster*. Os conteúdos retirados dos PE são organizados e estruturados de acordo com a literatura sobre custos. Conforme descrito anteriormente, os conteúdos são divididos em 5 unidades, quais sejam:

- I. Introdução à contabilidade de custos;
- II. Princípios para avaliação de estoques;
- III. Custos para decisão;
- IV. Custos para planejamento e controle; e
- V. Outras categorias.

Ressalta-se que na unidade denominada “outras categorias” são agrupados os conteúdos de temas como Contabilidade Gerencial, Avaliação de Desempenho e Orçamento. Além disso, destaca-se que, para a elaboração deste trabalho, as unidades são divididas em “temas”, e os conteúdos evidenciados nesses temas denominam-se “categorias”.

A análise dos conteúdos é apresentada primeiramente considerando todo o Brasil e, posteriormente, os *clusters*, que são agrupados de acordo com as regiões do Brasil e com a forma de constituição das IES: Universidades e Centros Universitários e Faculdades.

#### 4.2.1 Análise das unidades

Os conteúdos são apresentados do geral para o específico, ou seja, primeiramente por unidades e, em seguida, por temas e categorias.

A Tabela 4 mostra a frequência com que as categorias são evidenciadas nos PE em cada unidade, com números absolutos e relativos. Logo após, são apresentadas as tabelas detalhadas por temas e categorias, em cada unidade.

**Tabela 4** – Quantidade de categorias por unidade

<b>Unidade</b>	<b>Qtd. de categorias por unidade</b>	<b>%</b>
I - Introdução à contabilidade de custos	436	13,79
II - Princípios para avaliação de estoques	908	28,72
III - Custos para decisão	1.182	37,38
IV - Custos para planejamento e controle	209	6,61
V - Outras categorias	427	13,50
<b>Total</b>	<b>3.162</b>	<b>100,00</b>

A Tabela 4 apresenta o número de vezes em que as categorias são evidenciadas nos PE, em cada unidade. Desta forma, a unidade com maior número de categorias é Custos para Decisão (1.182), que representa 37,38% do total das 3.162 categorias, seguida de Princípios para Avaliação de Estoques, com 908 (28,72%). A unidade com menor número de categorias é Custos para Planejamento e Controle (209), que representa 6,61% do total das categorias.

#### 4.2.2 Análise dos temas e categorias

Após apresentar os números aglutinados por unidades, passa-se a apresentá-los por temas e categorias. Na Tabela 5, apresentam-se os temas contidos na unidade I – Introdução à contabilidade de custos, e a quantidade de categorias evidenciadas nestes temas.

As Tabelas apresentadas a seguir tem a seguinte estrutura: a coluna com a sigla FT (Frequência Total) demonstra quantas vezes cada categoria foi evidenciada nos PE. A coluna com a sigla S (Sobreposição) refere-se ao número de vezes que a categoria aparece sobreposta nos PE, ou seja, num mesmo curso a categoria é evidenciada em mais de uma disciplina. Para este cálculo utiliza-se a função “cont.valores” do Microsoft Office Excel® 2007. A coluna denominada “F-S” demonstra a diferença entre as duas colunas anteriores, ou seja, quantas vezes a categoria foi evidenciada no curso, sem considerar a

sobreposição. E, por fim, na última coluna, apresenta-se o percentual de utilização por curso, relativamente à frequência, sem considerar a sobreposição de conteúdos, o qual é calculado aplicando-se a seguinte fórmula:  $F-S/75$  (frequência de utilização, sem considerar a sobreposição, dividido pelo número de cursos pesquisados).

Deste modo, a categoria Contabilidade de Custos Financeira e Gerencial aparece 65 vezes nos PE, das quais, 14 vezes estão sobrepostas em mais de um PE. Assim, ao ser desconsiderada a sobreposição de conteúdos, obtém-se a quantidade de cursos em que esta categoria é evidenciada (51), ou seja, em 68% dos cursos (51/75).

**Tabela 5** – Unidade I: Introdução à contabilidade de custos

<b>Tema</b>	<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Conceitos	Contab. de custos, financeira e gerencial	65	14	51	68,0
	Objetivos da contab. de custos	17	1	16	21,3
	Origens da contab. de custos	8	1	7	9,3
<b>Totais do tema</b>		<b>90</b>	<b>16</b>	<b>74</b>	
Terminologia da Contabilidade de custos	Custeio por absorção	88	28	60	80,0
	Terminologia da contabilidade de custos	59	7	52	69,3
	Custos	34	2	32	42,7
	Despesa	29	3	26	34,7
	Gastos	27	1	26	34,7
	Métodos de Custeio	24	4	20	26,7
	Perdas	16	-	16	21,3
	Custos da produção	11	-	11	14,7
	Desembolso	10	-	10	13,3
	Matéria-prima	9	-	9	12,0
	Custos incrementais	7	-	6	8,0
	Custos patrimoniais	5	-	5	6,7
	Ganhos	4	-	4	5,3
	Custos evitáveis	3	-	3	4,0
	Indústria - conceito	3	-	3	4,0
	Receita	3	1	2	2,7
	Usuários	3	-	3	4,0
	Custeio integral	2	-	2	2,7
	Custo relevante	2	-	2	2,7
	Custo simplificado de produção	2	-	2	2,7
	Custos identificáveis e não identificáveis	2	-	2	2,7
	Custos não fabris	2	-	2	2,7
	Lucro e Prejuízo	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>346</b>	<b>46</b>	<b>299</b>	
<b>Totais da unidade</b>		<b>436</b>	<b>62</b>	<b>373</b>	

**Legenda:**

**FT = Frequência total**

**S = Sobreposição dos conteúdos**

**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**

**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**



Na Tabela 5 demonstra-se que o tema com maior número de categorias é Terminologia da Contabilidade de Custos (346). Deste tema, a categoria mais evidenciada é Custeio por Absorção (88). Como ocorre a sobreposição desta categoria em 28 cursos, o percentual de utilização é de 80%. Ressalta-se que em 3 cursos esta categoria é citada em 3 PE.

Em seguida tem-se a categoria Terminologia da Contabilidade de Custos (59) a qual em 69,3% dos cursos é evidenciada nos PE. Já, categorias como Custeio Integral, Custo Relevante, Custo Simplificado de Produção e Custos Identificáveis e não Identificáveis são menos evidenciadas (2 vezes cada).

Além disso, observa-se que o tema Contabilidade de Custos, Financeira e Gerencial é evidenciado em 68% dos cursos e Objetivos da Contabilidade de Custos é menos evidenciado (17).

A Tabela 6 apresenta os temas e categorias da unidade II – Princípios para Avaliação de Estoques.

**Tabela 6** – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques

<b>Tema</b>	<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Princípios contábeis aplicados a custos	Princípios contábeis aplicados a custos	38	4	34	45,3
Classificações e nomenclatura de custos	Custos indiretos	68	14	54	72,0
	Classificação dos custos	62	9	53	70,7
	Custos diretos	43	5	38	50,7
	Separação de custos e despesas	11	2	9	12,0
	Demonstração de resultados da indústria	10	-	10	13,3
	Custos semivariáveis e semifixos	6	-	6	8,0
	Custo irrecuperável	4	-	4	5,3
	Custos pré-determinados	3	-	3	4,0
<b>Totais do tema</b>		<b>207</b>	<b>30</b>	<b>177</b>	
Esquema básico da contabilidade de custos	Contabilização dos custos	37	4	33	44,0
	Esquema básico da contab. de custos	33	1	32	42,7
	Apropriação dos custos	14	2	12	16,0
	Integração da contabilidade de custos à financeira	9	1	8	10,7
	Custeio dos departamentos de serviço	6	-	6	8,0
<b>Totais do tema</b>		<b>99</b>	<b>8</b>	<b>91</b>	
Departamentalização	Departamentalização	57	6	51	68,0
	Centro de custos	25	1	24	32,0
	Plano de contas - escrituração integrada	8	-	8	10,7
	Custos por produto X custos por departamento	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>91</b>	<b>7</b>	<b>84</b>	
Aplicação de custos indiretos de produção	Crítérios de rateio dos custos indiretos	28	1	27	36,0
	Contabilização dos materiais, MOD e CIF	14	-	14	18,7
	Rateio de custos indiretos	13	-	13	17,3

	Taxa de aplicação dos custos indiretos	7	-	7	9,3
	Alocação pela contribuição	7	1	6	8,0
	Composição do custo	7	-	7	9,3
	Mapa de localização dos custos	7	-	7	9,3
	Custeio indireto	5	-	5	6,7
	Taxa de <i>Over-head</i>	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>89</b>	<b>2</b>	<b>87</b>	
Materiais diretos e mão de obra direta	Mão de obra direta	55	7	48	64,0
	Materiais diretos	50	5	45	60,0
	Critérios de avaliação de estoque	42	6	36	48,0
	Tributos/tributação	22	3	19	25,3
	Mão de obra indireta	17	1	16	21,3
	Tratamento contábil das perdas, subprodutos e sucatas	7	1	6	8,0
<b>Totais do tema</b>		<b>193</b>	<b>23</b>	<b>170</b>	
Produção por ordem e por processo	Custeio por ordem	25	1	24	32,0
	Produção por ordem	18	-	18	24,0
	Sistema de acumulação de custos por ordem de produção	16	-	16	21,3
	Encomenda de longo prazo de execução	3	-	3	4,0
	Custeio por processo	27	-	27	36,0
	Produção contínua	15	-	15	20,0
	Sistema de acumulação de custos por processo	12	-	12	16,0
	Produção equivalente	8	-	8	10,7
<b>Totais do tema</b>		<b>124</b>	<b>1</b>	<b>123</b>	
Produção conjunta e custos conjuntos	Produção conjunta	33	1	32	42,7
	Subprodutos e sucatas	13	-	13	17,3
	coprodutos	8	-	8	10,7
	Critérios de apropriação dos custos conjuntos	7	-	7	9,3
	Custos conjuntos	6	-	6	8,0
<b>Totais do tema</b>		<b>67</b>	<b>1</b>	<b>66</b>	
<b>Totais da unidade</b>		<b>908</b>	<b>76</b>	<b>832</b>	

**Legenda:**  
**FT = Frequência total**  
**S = Sobreposição dos conteúdos**  
**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**  
**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

A Tabela 6 demonstra que o tema Classificações de Custos é o mais evidenciado, pois apresenta 207 categorias desta unidade e a categoria com maior frequência é Custos Indiretos (68), tendo 14 sobreposições e sendo evidenciada em 72% dos cursos. Em seguida tem-se o tema Materiais Diretos e Mão de Obra Direta (193), e a categoria mais evidenciada neste tema é Mão de Obra Direta (55), a qual é evidenciada em 64% dos cursos.

A Unidade III – Custo para Decisão é demonstrada na **Tabela 7** e apresenta os temas e as categorias desta unidade.

**Tabela 7 – Unidade III: Custos para decisão**

<b>Tema</b>	<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Custo fixo, lucro e margem de contribuição	Margem de contribuição	76	18	58	77,3
	Custos fixos	61	19	42	56,0
	Custo para decisão	33	3	30	40,0
	Teoria das Restrições	19	1	18	24,0
	Lucro e margem de contribuição	14	2	12	16,0
	Limitações na capacidade de produção	13	-	13	17,3
	Custo real e estimado	6	-	6	8,0
	Cuidado com custos fixos unitários	2	1	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>224</b>	<b>44</b>	<b>180</b>	
Custeio variável	Custeio variável	82	21	61	81,3
	Custo variável escalonado	7	-	7	9,3
	Demonstração de resultados baseada no custeio variável	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>90</b>	<b>21</b>	<b>69</b>	
Margem de contribuição e retorno sobre investimento	Margem de contribuição	19	7	12	16,0
	Investimento	17	-	17	22,7
	Análise de rentabilidade	11	-	11	14,7
	Retorno sobre investimento	10	1	9	12,0
	Resultados a partir dos preços de mercado	3	-	3	4,0
	Variação de resultado e de vendas	2	-	2	2,7
	Taxa de retorno desejadas	1	-	1	1,3
	Capital investido e lucro	1	-	1	1,3
	Comparação de projetos baseado no valor atual líquido	1	-	1	1,3
	Mix de produtos e serviços	1	-	1	1,3
	Prazos e taxas de financiamento	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>67</b>	<b>8</b>	<b>59</b>	
Preço de venda	Formação do Preço de venda	69	15	54	72,0
	Decisão de comprar ou fabricar	25	3	22	29,3
	Mark-up	23	4	19	25,3
	Target cost	17	2	15	20,0
	RKW	10	-	10	13,3
	Preço baseado no custo	10	-	10	13,3
	Preço de venda baseado no custo variável	9	-	9	12,0
	Preço de venda baseado no custo de transformação	8	1	7	9,3
	Análise de custo na decisão de preço	8	-	8	10,7
	Preço de venda baseado no custo pleno	6	2	4	5,3
	Custeio-alvo	6	-	6	8,0
	Fixação de preços de venda pela relação CVL	5	-	5	6,7
	Preço baseado na absorção	5	-	5	6,7
	Lucro e variações de preços	5	-	5	6,7
	Preço baseado no retorno sobre investimento	4	-	4	5,3
	Preço baseado no custo marginal	3	-	3	4,0
	Pré-cálculo	3	-	3	4,0
	Abordagem econômicas e de Marketing para a decisão do preço	3	-	3	4,0

	Preço baseado na concorrência	2	-	2	2,7
	Métodos de formação de preços	2	-	2	2,7
	Preço orientativo	2	-	2	2,7
	Contrato por preço especial	2	-	2	2,7
	Preço baseado no valor	1	-	1	1,3
	Aspectos econômicos na formação de preços	1	-	1	1,3
	Aspectos qualitativos na formação de preço	1	-	1	1,3
	Aspectos quantitativos na formação de preço	1	-	1	1,3
	Demanda	1	-	1	1,3
	Estratégia na formação de preço	1	-	1	1,3
	Preço em mercado de concorrência perfeita, oligopólio e monopólio	1	-	1	1,3
	Valor percebido pelo consumidor	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>235</b>	<b>27</b>	<b>208</b>	
Custos imputados e custos perdidos	Custo de oportunidade	18	3	15	20,0
	Custos imputados e custos perdidos	8	-	8	10,7
	Políticas e táticas de preços	3	-	3	4,0
<b>Totais do tema</b>		<b>29</b>	<b>3</b>	<b>26</b>	
Custos de reposição	Custo de reposição	3	-	3	4,0
	Imobilizado: custo de manutenção X ponto de troca	1	-	1	1,3
	Processar ou vender produto intermediário	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>5</b>		<b>5</b>	
Relação custo/volume/lucro	Ponto de equilíbrio	73	21	52	69,3
	Relação custo/volume/lucro	72	13	59	78,7
	Custos variáveis	46	9	37	49,3
	Alavancagem operacional	39	2	37	49,3
	Ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico	38	3	35	46,7
	Margem de segurança	38	2	36	48,0
	Ponto de equilíbrio com mais de um produto	9	-	9	12,0
	Limitações no uso do ponto de equilíbrio	5	-	5	6,7
	Volume para meta de resultado	2	-	2	2,7
	Ponto de equilíbrio em quantidades e em receita	1	-	1	1,3
	Influências das alterações dos custos fixos nos custos variáveis, preço de venda e P.E.	1	-	1	1,3
	Estruturas diferenciadas	1	-	1	1,3
	Poder de competição	1	-	1	1,3
	Multiprodutos	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>327</b>	<b>50</b>	<b>277</b>	
Gestão estratégica de custos	Custeio Baseado em Atividades - ABC	82	24	58	77,3
	Preço de transferência	20	2	18	24,0
	Gestão estratégica de custos	17	1	16	21,3
	Direcionadores de custos	10	1	9	12,0
	Cadeia de Valor	8	1	7	9,3
	Direcionadores de recursos e de atividades	8	-	8	10,7
	Custo de capacidade	6	1	5	6,7
	Gestão baseada em atividades	5	-	5	6,7
	Custos da qualidade	8	3	5	6,7
	Visão sistêmica da gestão empresarial	5	-	5	6,7

	Custeamento da estrutura do produto	4	-	4	5,3
	Custeio do ciclo de vida do produto	4	-	4	5,3
	Posicionamento estratégico e vantagem competitiva	4	-	4	5,3
	Empresa como sistema de atividades	3	-	3	4,0
	Contabilidade e Gestão estratégica	3	-	3	4,0
	Missão da empresa	3	-	3	4,0
	Custos do concorrente	3	-	3	4,0
	Custos logísticos	2	-	2	2,7
	Custeamento do processo de fabricação	2	-	2	2,7
	Totais <i>Cost of Ownership</i> - custos totais de propriedade	2	-	2	2,7
	Crenças, valores e filosofia da empresa	1	-	1	1,3
	Custos de consumidores	1	-	1	1,3
	Custos interorganizacionais	1	-	1	1,3
	Definições das estratégias	1	-	1	1,3
	Gestão Baseada em Valor	1	-	1	1,3
	Custo de transferência	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>205</b>	<b>33</b>	<b>172</b>	
<b>Totais da unidade</b>		<b>1.182</b>	<b>186</b>	<b>996</b>	

**Legenda:**  
**FT = Frequência total**  
**S = Sobreposição dos conteúdos**  
**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**  
**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Apresentam-se, na Tabela 7, os temas e as categorias de custos da Unidade III – Custos para Decisão, cujo tema mais evidenciado é Relação Custo/Volume/Lucro, com 327 categorias. A categoria mais evidenciada deste tema é Ponto de Equilíbrio, que aparece 73 vezes. Esta categoria é, também, sobreposta 21 vezes, assim é evidenciado em 69,3% dos cursos, seguida da categoria com a Custo/Volume/Lucro, que é evidenciada 72 vezes, mas, com maior evidenciação pelos cursos (78,7%), pois a sobreposição é menor (13 vezes). Categorias como Estruturas Diferenciadas, Poder de Competição e Multi Produtos, são evidenciadas apenas 1 vez nos PE.

Logo após tem-se os temas Preço de Venda (235) e Custo Fixo, Lucro e Margem de Contribuição (224). Além das categorias anteriormente citadas, ressaltam-se as seguintes: Custeio variável, evidenciada 82 vezes e que aparece em 77,3% dos cursos; Custeio Baseado em Atividades também evidenciado em 82 vezes e evidenciado em 77,3%; e, Formação do Preço de Venda (69/72%).

A unidade IV – Custos para Planejamento e Controle é evidenciada na Tabela 8, com número total de 209 categorias.

**Tabela 8 – Unidade IV: Custos para planejamento e controle**

<b>Tema</b>	<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Custos controláveis e custos estimados	Custo para controle	28	3	25	33,3
	UEP - Unidade de Esforço de Produção	11	-	11	14,7
	Custos controláveis e não controláveis	10	1	9	12,0
	Custeio por estimativa	8	-	8	10,7
	Custeio por responsabilidade	7	-	7	9,3
	Estimativas de custos	3	-	3	4,0
	Unidades equivalentes de produção	2	-	2	2,7
	Unidades técnicas de custos/insumos de produção	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>70</b>	<b>4</b>	<b>66</b>	88,0
Custo-padrão	Custo-padrão	63	13	50	66,7
	Custeio padrão	7	-	7	9,3
<b>Totais do tema</b>		<b>70</b>	<b>13</b>	<b>57</b>	76,0
Variações de materiais e mão de obra	Análise das variações de materiais e mão de obra	34	3	31	41,3
	Métodos quantitativos na análise e projeção de custos	2	-	2	2,7
<b>Totais do tema</b>		<b>36</b>	<b>3</b>	<b>33</b>	44,0
Implantação de sistemas de custos	Implantação de sistemas de custos	33	6	27	36,0
<b>Totais da unidade</b>		<b>209</b>	<b>26</b>	<b>183</b>	

**Legenda:**  
**FT = Frequência total**  
**S = Sobreposição dos conteúdos**  
**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**  
**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Na Tabela 8 demonstra-se que os temas mais evidenciados nesta unidade são: Custos Controláveis e Estimados (70), sendo que a categoria mais evidenciada neste tema é Custo para Controle (28), em que 33,3% dos cursos evidenciam esta categoria. Em seguida tem-se UEP - Unidade de Esforço de Produção (11), em que 14,7% das cursos apresentam esta categoria; e Custo-padrão (70), em que a categoria com a mesma nomenclatura aparece 63 vezes (66,7% de utilização). Destaca-se que ocorre sobreposição da categoria Custo-padrão em 13 cursos.

Já, categorias como Unidades Equivalentes de Produção (2) e Métodos Quantitativos na Análise e Projeção de Custos (2) são menos evidenciados.

As categorias que não são mencionadas nas demais unidades são agrupadas na Unidade V, denominada Outras Categorias.

Na Tabela 9 evidenciam-se essas categorias, que também foram organizadas em temas, num total de 427.

**Tabela 9 – Unidade V: Outras categorias**

<b>Tema</b>	<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Análise diferencial	Análise diferencial	12	-	12	16,0
	Decisão de encerramento de produto	9	-	9	12,0
	Decisão de pedido especial	7	-	7	9,3
	Custos e receitas diferenciais	5	-	5	6,7
	Decisão de mix com fator de restrição	4	-	4	5,3
	Decisão de substituição de equipamentos	4	-	4	5,3
	Decisão de eliminação ou acréscimo de produtos ou departamentos	3	-	3	4,0
	Contribuição para o lucro por unidade de fatos limitativos	2	-	2	2,7
	Descontinuidade de produtos	2	-	2	2,7
	Arrendar ou vender equipamentos	1	-	1	1,3
	Falta de importância dos custos passados e dos futuros que não serão diferentes	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>51</b>		<b>51</b>	<b>68,0</b>
Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	18	-	18	24,0
	Contabilidade por responsabilidade	11	-	11	14,7
	Desempenho divisional	10	1	9	12,0
	Análise das Dem. Contábeis para análise de desempenho	7	-	7	9,3
	<i>Balanced scorecard</i>	7	2	5	6,7
	Contabilidade divisional	6	-	6	8,0
	Centro de lucro	6	-	6	8,0
	Centro de Responsabilidade	6	-	6	8,0
	Contabilidade por unidade de negócio	6	-	6	8,0
	GECON - Sistema de Informação de gestão Econômica	6	-	6	8,0
	Descentralização	6	-	6	8,0
	Gerenciamento global, setorial e específico	3	-	3	4,0
	Método de avaliação da performance da empresa: EVA e MVA	1	-	1	1,3
	Modelos contemporâneos de avaliação de desempenho	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>95</b>	<b>3</b>	<b>92</b>	<b>122,7</b>
Contabilidade gerencial	Sistema de Informação Gerencial	21	1	20	26,7
	Contabilidade como sistema de informação	13	2	11	14,7
	Planejamento e gestão do negócio	11	-	11	14,7
	Caracterização da contabilidade gerencial	11	-	11	14,7
	Gestão empresarial	11	-	11	14,7
	Processo de gestão empresarial	8	-	8	10,7
	Contador Gerencial - características	8	-	8	10,7
	Controladoria	7	-	7	9,3
	Regressão linear na Cont. Gerencial	6	1	5	6,7
	Demonstrativo de Fluxo de Caixa	6	1	5	6,7
	Ciclo contábil	6	1	5	6,7
	Fluxo dos custos no balanço e na DRE	6	1	5	6,7

	Controller - funções	5	-	5	6,7
	Fluxo de caixa descontado	4	-	4	5,3
	Integração das demonstrações contábeis: BP, DRE, DOAR, DFC, Notas Explicativas	4	-	4	5,3
	Sistema de informação de custos	4	-	4	5,3
	Instrumento de controle	3	-	3	4,0
	Contabilidade de custos como ferramenta da contabilidade gerencial	3	-	3	4,0
	Análise de risco de crédito	3	-	3	4,0
	Contabilidade Comportamental	3	-	3	4,0
	Demonstrações Contábeis em outras moedas	3	-	3	4,0
	Estrutura e Análise das demonstrações contábeis	3	-	3	4,0
	Pesquisa operacional	3	-	3	4,0
	Empresa como sistema de atividades	3	-	3	4,0
	Contabilidade gerencial no contexto internacional	2	-	2	2,7
	Accountability	2	-	2	2,7
	Estágios evolutivos da contabilidade gerencial de acordo com o IFAC	2	-	2	2,7
	Ferramentas gerenciais	2	-	2	2,7
	Ambiente empresarial e o processo empresarial	2	-	2	2,7
	Gestão de riscos	1	-	1	1,3
	Consolidação de Balanços	1	-	1	1,3
	Correção monetária integral de balanços	1	-	1	1,3
	Abordagem gerencial	1	-	1	1,3
	Balanço social	1	-	1	1,3
	Capital Intelectual e ativos intangíveis	1	-	1	1,3
	Contabilidade ambiental	1	-	1	1,3
	Incerteza e análise de sensibilidade	1	-	1	1,3
	Simulação de cenário utilizando sistemas de custeio	1	-	1	1,3
	Sustentabilidade, controle gerencial, controladoria e cont. gerencial	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>175</b>	<b>7</b>	<b>168</b>	<b>224,0</b>
Aplicação	Custo dos produtos vendidos	14	-	14	18,7
	Apuração de custos	10	-	10	13,3
	Custo dos produtos acabados	6	-	6	8,0
	Custos dos produtos em elaboração	6	-	6	8,0
	Custo dos produtos semi acabados	4	-	4	5,3
	Apuração do custo unitário	2	-	2	2,7
	Custo de produto e custo de período	2	-	2	2,7
	Método de avaliação de produção em andamento	1	-	1	1,3
	Tópicos contemporâneos da análise de custos	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>46</b>		<b>46</b>	<b>61,3</b>
Orçamento	Orçamento	6	-	6	8,0
	Planejamento e orçamento	4	-	4	5,3
	Avaliação do orçamento	3	-	3	4,0



	Base zero	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>14</b>		<b>14</b>	<b>18,7</b>
Comportamento dos custos	Comportamento dos custos	7	-	7	9,3
	Alocação de custos pelo comportamento	4	-	4	5,3
	Determinante de custos	3	-	3	4,0
	Intervalo relevante	2	-	2	2,7
	Custos fixos e as mudanças no volume de produção	2	-	2	2,7
	Custo misto - pontos máximos e mínimos, diagrama de dispersão e mínimos quadrados	2	-	2	2,7
	Métodos quantitativos na análise e projeção de custos	1	-	1	1,3
<b>Totais do tema</b>		<b>21</b>		<b>21</b>	<b>28,0</b>
Curva de aprendizagem	Curva de aprendizagem	1	-	1	1,3
Custos do comércio e serviços	Custos na prestação de serviços	6	-	6	8,0
	Custos aplicada a empresas comerciais	14	1	13	17,3
	Custos hospitalares	2	-	2	2,7
<b>Totais do tema</b>		<b>22</b>	<b>1</b>	<b>21</b>	<b>28,0</b>
Custos para micro e pequenas empresas	Custos para micro e pequenas empresas	2	-	2	2,7
<b>Totais</b>		<b>427</b>	<b>11</b>	<b>416</b>	

**Legenda:**

**FT = Frequência total**

**S = Sobreposição dos conteúdos**

**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**

**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Na Tabela 9 demonstra-se que, das 427 categorias, 175 estão incluídas no tema Contabilidade Gerencial, e observa-se que há uma grande variedade de categorias, sem apresentar alguma que se destaque.

As categorias com maior evidênciação em cada tema são: Análise Diferencial (12), Avaliação de Desempenho (18), Sistemas de Informação Gerencial (21), Custo do Produto Vendido (14), Orçamento (6), Comportamento dos Custos (7), Curva de Aprendizagem (1), Custos na Prestação de Serviços (6)

Destaca-se que as categorias Custo na Prestação de Serviço é evidenciada em apenas 8%, Custos do Comércio (17,3%) e Custos para Micro e Pequenas Empresas aparecem apenas 2 vezes.

#### 4.2.3 Análise das categorias mais evidenciadas

Para analisar as categorias isoladamente elabora-se a Tabela 10, em que se identificam aquelas mais evidenciadas, independentemente das unidades em que estão inseridas. Nesta tabela são consideradas as frequências totais com que são evidenciadas nos PE.

**Tabela 10** – Categorias mais evidenciadas nos PE

<b>Categoria</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
Custeio por absorção	88	28	60	80,0
Custeio Baseado em Atividades - ABC	82	24	58	77,3
Custeio variável	82	21	61	81,3
Margem de contribuição	76	18	58	77,3
Ponto de equilíbrio	73	21	52	69,3
Relação custo/volume/lucro	72	13	59	78,7
Formação do Preço de venda	69	15	54	72,0
Custos indiretos	68	14	54	72,0
Contabilidade de custos, financeira e gerencial	65	14	51	68,0
Custo-padrão	63	13	50	66,7
Classificação dos custos	62	9	53	70,7
Custos fixos	61	19	42	56,0

Na Tabela 10 demonstra-se que as categorias mais evidenciadas nos PE dos cursos são: Custeio por Absorção que aparece 88 vezes e é evidenciada em 80% dos cursos, sobrepondo-se em 28 PE/disciplinas; Custeio Baseado em Atividades – ABC, que aparece 82 vezes, com evidenciação de 77,3% e sobreposição em 24 PE/disciplinas; Custeio variável (82/81,3%/21); Margem de contribuição (76/77,3%/18).

Ressalta-se que na categoria Relação custo/volume/lucro a frequência é 72, mas, é evidenciada 78,7%, pois o número de sobreposições é de 13.

### 4.3 Análise por Clusters

A seguir apresentam-se as análises por *cluster*. Primeiramente por regiões. E, posteriormente, a análise das Universidades comparadas aos Centros Universitários e Faculdades.

#### 4.3.1 Análise por regiões do Brasil

Para possibilitar uma visão geral dos resultados nas regiões, apresenta-se os valores das unidades em cada região e, posteriormente, por temas. Os valores são evidenciados em números absolutos (A) e relativos (%), em que o número de categorias de cada unidade ou tema é comparado com o número total da unidade/tema. Ressalta-se que nesta parte da análise é considerado o número de vezes em que as categorias aparecem nos PE, independentemente de haver, ou não, sobreposição de conteúdos.

Deste modo, a Tabela 11 apresenta os resultados do Brasil e das regiões, por unidades.

**Tabela 11** – Quantidade de categorias por unidade nas regiões

Unidade	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Introdução à Contabilidade de Custos	436	14,2	30	16,5	64	15,3	128	12,8	19	8,6	195	14,5
Princípios para avaliação de estoques	908	32,4	74	40,7	116	27,8	274	27,5	63	28,4	381	28,3
Custos para decisão	1.182	33,7	58	31,9	160	38,4	380	38,1	86	38,7	498	37,1
Custos para planejamento e controle	209	6,5	9	4,9	28	6,7	68	6,8	8	3,6	96	7,1
Outras categorias	427	13,2	11	6,0	49	11,8	147	14,7	46	20,7	174	12,9
<b>Totais</b>	<b>3.162</b>	<b>100</b>	<b>182</b>	<b>100</b>	<b>417</b>	<b>100</b>	<b>997</b>	<b>100</b>	<b>222</b>	<b>100</b>	<b>1.344</b>	<b>100</b>

A Tabela 11 evidencia que, de modo geral, as regiões do Brasil concentram os conteúdos de custos nas unidades: Custos para Decisão, em que a região norte apresenta o índice mais baixo de evidenciação (31,9%) e a região centro oeste o mais alto (38,7%); e Princípios para Avaliação de Estoques, em que a região norte se destaca por apresentar percentual maior (40,7%), enquanto que as demais variam entre 27,5% e 32,4%. A unidade Custos para Planejamento e Controle é a que apresenta menor evidenciação em todas as regiões.

Ao comparar os resultados das regiões com os do Brasil, observa-se que as regiões norte e nordeste divergem da média nacional, principalmente na unidade Princípios para Avaliação de Estoques em que a média nacional é de 32,4% e na região norte é de 40,7%; na região nordeste a relação se inverte (32,4% X 27,8%). Ainda, as regiões nordeste, sudeste, centro oeste e sul apresentam maior utilização da unidade Custos para Decisão.

A seguir são apresentados os valores dos temas, em cada unidade. A Tabela 12 evidencia os temas da Unidade I – Introdução à Contabilidade de Custos do Brasil, bem como das regiões do país.

**Tabela 12** – Unidade I: Introdução à Contabilidade de Custos

Tema	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Contabilidade de custos, financeira e gerencial	90	20,6	5	16,7	10	15,6	32	25,0	2	10,5	41	21,0
Terminologia da Contabilidade de custos	346	79,4	25	83,3	54	84,4	96	75,0	17	89,5	154	79,0
<b>Totais</b>	<b>436</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>	<b>64</b>	<b>100</b>	<b>128</b>	<b>100</b>	<b>19</b>	<b>100</b>	<b>195</b>	<b>100</b>

Na Tabela 12 evidenciam-se os resultados dos números de categorias agrupados nos temas, por região do Brasil e, de modo geral, o tema Terminologia da Contabilidade de Custos é o mais evidenciado, tanto no Brasil, como em todas as regiões, destacando-se a região centro oeste com evidenciação de 89,5% nesta categoria.

A Tabela 13 apresenta os temas pertencentes à unidade II – Princípios para Avaliação de Estoques, evidenciados nas regiões do Brasil.

**Tabela 13** – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques

Tema	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Princípios contábeis aplicados a custos	38	4,2	5	6,8	5	4,3	11	4,0	3	4,8	14	3,7
Classificações e nomenclatura de custos	207	22,8	20	27,0	24	20,7	60	21,9	11	17,5	92	24,1
Esquema básico da contabilidade de custos	99	10,9	9	12,2	10	8,6	30	10,9	6	9,5	44	11,5
Departamentalização	91	10,0	8	10,8	15	12,9	23	8,4	2	3,2	43	11,3
Aplicação de custos indiretos de produção	89	9,8	6	8,1	9	7,8	27	9,9	12	19,0	35	9,2
Materiais diretos e mão de obra direta	193	21,3	9	12,2	22	19,0	57	20,8	20	31,7	85	22,3
Produção por ordem e por processo	124	13,7	12	16,2	22	19,0	37	13,5	7	11,1	46	12,1
Produção conjunta e custos conjuntos	67	7,4	5	6,8	9	7,8	29	10,6	2	3,2	22	5,8
<b>Totais</b>	<b>908</b>	<b>100</b>	<b>74</b>	<b>100</b>	<b>116</b>	<b>100</b>	<b>274</b>	<b>100</b>	<b>63</b>	<b>100</b>	<b>381</b>	<b>100</b>

A Tabela 13 apresenta a quantidade de frequência das categorias agrupadas nos temas da Unidade Princípios para Avaliação de Estoques e, de modo geral, os resultados apresentam certa homogeneidade. Apenas a região centro oeste apresenta algumas discrepâncias, como o tema Departamentalização (3,3%) e Produção Conjunta (3,2%), que

apresentam resultados abaixo da média das demais regiões, enquanto que os temas Aplicação Custos Indiretos de Produção (19,9%) e Materiais Diretos (31,7%) estão acima das demais regiões.

A Tabela 14 evidencia os temas da Unidade III – Custos para Decisão de todo o Brasil e por região.

**Tabela 14 – Unidade III: Custos para decisão**

Tema	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Custo fixo, lucro e margem de contribuição	224	19,0	11	19,0	38	23,8	71	18,7	15	17,4	89	17,9
Custeio variável	90	7,6	5	8,6	15	9,4	28	7,4	8	9,3	34	6,8
Margem de contribuição, custos e retorno sobre investimento	67	5,7	4	6,9	9	5,6	18	4,7	12	14,0	24	4,8
Preço de venda	235	19,9	9	15,5	25	15,6	70	18,4	9	10,5	122	24,5
Custos imputados e custos perdidos	29	2,5	-	-	4	2,5	12	3,2	3	3,5	10	2,0
Custos de reposição	5	0,4	-	-	2	1,3	1	0,3	1	1,2	1	0,2
Relação custo/volume/lucro	327	27,7	24	41,4	44	27,5	97	25,5	26	30,2	136	27,3
Gestão estratégica de custos	205	17,3	5	8,6	23	14,4	83	21,8	12	14,0	82	16,5
<b>Totais</b>	<b>1.182</b>	<b>100</b>	<b>58</b>	<b>100</b>	<b>160</b>	<b>100</b>	<b>380</b>	<b>100</b>	<b>86</b>	<b>100</b>	<b>498</b>	<b>100</b>

Na Tabela 14 apresentam-se os temas da unidade III, em que a categoria Custo Fixo, Lucro e Margem de Contribuição é mais evidenciada na região nordeste (23,8%), se comparada com a média nacional (19%). Já a categoria Preço de Venda é menos evidenciada na região centro oeste (10,5%), comparada com a média nacional que é de 19,9%.

Na categoria Gestão Estratégica de Custos, a região norte se destaca por estar abaixo da média nacional (8,6% para 17,3%) e também não evidencia, em nenhum de seus PE, os temas: Custos Imputados e Custos Perdidos e Custos de reposição. Os demais temas são evidenciados de forma homogênea.

A Tabela 15 evidencia os temas da unidade IV – Custos para Planejamento e Controle, por regiões do Brasil.

**Tabela 15** – Unidade IV: Custos para planejamento e controle

Tema	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Custos controláveis e estimados	70	33,5	3	33,3	9	32,1	25	36,8	3	37,5	30	31,3
Custo-padrão	70	33,5	1	11,1	11	39,3	23	33,8	3	37,5	32	33,3
Análise das variações de materiais e mão de obra	36	17,2	3	33,3	6	21,4	12	17,6	2	25	13	13,5
Sistemas de custos	33	15,8	2	22,2	2	7,14	8	11,8	-	-	21	21,9
<b>Totais</b>	<b>209</b>	<b>100</b>	<b>9</b>	<b>100</b>	<b>28</b>	<b>100</b>	<b>68</b>	<b>100</b>	<b>8</b>	<b>100</b>	<b>96</b>	<b>100</b>

Na Tabela 15 demonstram-se os temas da unidade IV – Custos para Planejamento e Controle e se observa que o tema Custo-padrão é menos evidenciado na região norte, com 11,1% do total dos conteúdos, enquanto que nas demais regiões este tema representa de 33% a 37% do total das categorias. Além disso, observa-se que o tema Sistemas de Custos não é evidenciado na região centro oeste.

A Tabela 16 demonstra a frequência com que os temas da unidade V, denominada Outras Categorias, é evidenciada nas regiões do Brasil.

**Tabela 16** – Unidade V: Outras categorias

Tema	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
Análise diferencial	51	11,9	-	-	13	26,5	16	10,9	9	19,6	13	7,5
Avaliação de desempenho	95	22,2	2	18,2	7	14,3	37	25,2	6	13	43	24,7
Contabilidade gerencial	175	41,0	5	45,5	16	32,7	69	46,9	16	34,8	69	39,7
Aplicação	46	10,8	2	18,2	6	12,2	11	7,5	7	15,2	20	11,5
Orçamento	14	3,3	1	9,1	3	6,12	3	2,0	0	0	7	4,0
Comportamento dos custos	21	4,9	-	-	2	4,08	5	3,4	8	17,4	6	3,4
Curva de aprendizagem	1	0,2	-	-	-	-	1	0,7	-	-	-	-
Custos do comércio e serviços	22	5,2	1	9,1	2	4,08	5	3,4	-	-	14	8,0
Custos para micro e pequenas empresas	2	0,5	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1,1
<b>Totais</b>	<b>427</b>	<b>100</b>	<b>11</b>	<b>100</b>	<b>49</b>	<b>100</b>	<b>147</b>	<b>100</b>	<b>46</b>	<b>100</b>	<b>174</b>	<b>100</b>

A Tabela 16 evidencia que os temas Análise Diferencial, Comportamento de Custos, Curva de aprendizagem e Custos para Micro e Pequenas Empresas não são evidenciados na região norte. E os dois últimos também não o são na região nordeste. A região centro oeste não evidencia os temas Curva de Aprendizagem, Custos do Comércio e Serviços e Custos para Micro e Pequenas Empresas. A região sul não evidencia o tema Curva de Aprendizagem, e apresenta um índice maior de evidenciação no tema Custos do Comércio e Serviços.

#### 4.3.2 Universidades *Versus* Centros Universitários e Faculdades

A seguir são apresentados os resultados das Universidades comparados com os resultados dos Centros Universitários e Faculdades. Inicialmente, os resultados são apresentados por unidades e, posteriormente, por temas. A Tabela 17 evidencia os valores absolutos (A) e os valores relativos (%) dos resultados por unidades.

**Tabela 17** – Quantidade de categorias por unidade nas Universidades e Centros Universitários e Faculdades

Unidade	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Introdução à contabilidade de custos	245	13,0	191	14,9
Princípios para avaliação de estoques	534	28,4	374	29,2
Custos para decisão	696	37,0	486	37,9
Custos para planejamento e controle	120	6,4	89	7,0
Outras categorias	286	15,2	141	11,0
<b>Total</b>	<b>1.881</b>	<b>100</b>	<b>1.281</b>	<b>100</b>

Na Tabela 17 pode-se observar que a Unidade Introdução à Contabilidade de Custos nas Universidades apresenta o resultado de 13,0% de evidenciação, enquanto que nos Centros e Faculdades apresenta 14,9%. A unidade Outras Categorias é mais evidenciada nas Universidades (15,2%) enquanto que nos Centros e Faculdades é menos evidenciada (11,0%).

De modo geral, não há divergências expressivas entre os resultados apresentados pelas Universidades e Centros Universitários e Faculdades, pois ambos os grupos apresentam valores relativos convergentes.

A Tabela 18 apresenta os valores dos temas da Unidade I, agrupados por Universidades e Faculdades e Centros Universitários.

**Tabela 18** – Unidade I: Introdução à Contabilidade de Custos

Tema	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Contabilidade de custos, financeira e gerencial	48	19,6	42	22,0
Terminologia da contabilidade de custos	197	80,4	149	78,0
<b>Totais</b>	<b>245</b>	<b>100</b>	<b>191</b>	<b>100</b>

A Tabela 18 demonstra que, em termos relativos, há pouca variação nos temas entre as Universidades e os Centros Universitários e Faculdades como, por exemplo, o tema Contabilidade de Custos Financeira e Gerencial que representa 19,6% e 22%, respectivamente.

A Tabela 19 evidencia os temas da unidade II – Princípios para Avaliação de Estoques.

**Tabela 19** – Unidade II: Princípios para avaliação de estoques

Tema	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Princípios contábeis aplicados a custos	19	3,6	19	5,1
Classificações e nomenclatura de custos	115	21,5	92	24,6
Esquema básico da contabilidade de custos	58	10,9	41	11,0
Departamentalização	56	10,5	35	9,4
Aplicação de custos indiretos de produção	48	9,0	41	11,0
Materiais diretos e mão de obra direta	119	22,3	74	19,8
Produção por ordem e por processo	76	14,2	48	12,8
Produção conjunta e custos conjuntos	43	8,1	24	6,4
<b>Totais</b>	<b>534</b>	<b>100,00</b>	<b>374</b>	<b>100</b>

Na Tabela 19 observa-se que, de modo geral, a distribuição dos temas entre as Universidades e os Centros Universitários e Faculdades é homogênea. Apenas o tema Materiais Diretos e Mão de Obra Direta apresenta pouca diferença, em que nas Universidades é evidenciado em 22,3% dos cursos e nos Centros e Faculdades em 19,8%.

A Tabela 20 evidencia os temas da unidade III – Custos para Decisão.

**Tabela 20** – Unidade III: Custos para decisão

Tema	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Custo fixo, Lucro e margem de contribuição	128	18,4	96	19,8
Custeio variável	52	7,5	38	7,8
Margem de contribuição e retorno sobre investimento	36	5,2	31	6,4



Preço de venda	134	19,3	101	20,8
Custos imputados e custos perdidos	20	2,9	9	1,9
Custos de reposição	3	0,4	2	0,4
Relação custo/volume/lucro	185	26,6	142	29,2
Gestão estratégica de custos	138	19,8	67	13,8
<b>Totais</b>	<b>696</b>	<b>100</b>	<b>486</b>	<b>100</b>

Na Tabela 20 demonstra-se que o tema Gestão Estratégica de Custos é mais evidenciado nas Universidades, em que representa 19,8% do total das categorias, enquanto que nos Centros Universitários e Faculdades esta categoria representa 13,8% da unidade. Os demais temas não apresentam diferenças expressivas.

O tema Relação Custo/Volume/Lucro é evidenciado em 26,6% das Universidades e 29,2% dos Centros Universitários e Faculdades.

A Tabela 21 evidencia os temas da unidade IV – Custos para Planejamento e Controle.

**Tabela 21 – Unidade IV: Custos para planejamento e controle**

Tema	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Custos controláveis e custos estimados	42	35,0	28	31,5
Custo-padrão	41	34,2	29	32,6
Variações de materiais e mão de obra	18	15,0	18	20,2
Sistemas de custos	19	15,8	14	15,7
<b>Totais</b>	<b>120</b>	<b>100</b>	<b>89</b>	<b>100</b>

Na Tabela 21 observa-se que nas Universidades os temas Custos Controláveis e Estimados (35%) e Custo-padrão (34,2%) são mais evidenciados do que nos Centros Universitários e Faculdades, em que a evidenciação é de 31,5% e 32,6%, respectivamente.

O tema Variações de Materiais e Mão de Obra é mais evidenciado nos Centros Universitários e Faculdades (20,2%) do que nas Universidades (15%).

A Tabela 22 apresenta os temas da Unidade V – Outras Categorias.

**Tabela 22 – Unidade V: Outras categorias**

Tema	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
Análise diferencial	34	11,9	17	12,1
Avaliação de desempenho	65	22,7	30	21,3
Contabilidade gerencial	116	40,6	59	41,8
Aplicação	29	10,1	17	12,1
Orçamento	11	3,8	3	2,1

Comportamento dos custos	17	5,9	4	2,8
Curva de aprendizagem	1	0,3	-	-
Custos do comércio e serviços	11	3,8	11	7,8
Custos para micro e pequenas empresas	2	0,7	-	-
<b>Totais</b>	<b>286</b>	<b>100</b>	<b>141</b>	<b>100</b>

Na Tabela 22 observa-se que os seguintes temas são mais evidenciados nas Universidades do que nos Centros e Faculdades: Comportamento dos Custos (5,9% e 2,8%, respectivamente); Curva de Aprendizagem (0,3% e 0%) e Custos para Micro e Pequenas Empresas (0,7% e 0%). Enquanto que o tema Custo do Comércio e Serviços é mais evidenciado nos Centros e Faculdades (7,8% e 3,8%).

## 4.4 Caracterização das referências

Nesta etapa analisa-se as referências básicas e complementares apresentadas nos PE das disciplinas de custos. Os PE apresentam 113 referências básicas diferentes, no entanto, a Tabela 23 evidencia aquelas citadas nos PE 5 vezes, ou mais. As demais são apresentadas no apêndice 1 deste trabalho.

Ressalta-se que 3 dos 75 cursos não apresentam as referências nos PE. Deste modo, o número total de cursos que evidencia esta informação é 72.

### 4.4.1 Análise global das referências

Os dados relativos às referências são apresentados no mesmo formato das categorias, como segue: A coluna com a sigla FT (Frequência Total) demonstra quantas vezes cada referência é evidenciada nos PE. A coluna com a sigla S (Sobreposição) refere-se ao número de vezes que a referência aparece sobreposta nos PE, ou seja, num mesmo curso a referência é citada em mais de uma disciplina. A coluna “F-S” é a diferença entre as duas colunas anteriores, ou seja, quantas vezes a referência foi evidenciada no curso, sem considerar a sobreposição. E, por fim, na última coluna, apresenta-se o percentual de utilização por curso, relativamente à frequência, sem considerar a sobreposição.

O percentual de utilização é calculado aplicando-se a seguinte fórmula:  $F-S/72$  (frequência de utilização, sem considerar a

sobreposição, dividido pelo número de cursos que apresentam referências em seus PE).

**Tabela 23 – Referências básicas**

<b>Referência básica</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos</b>	120	53	67	93,1
LEONE, George S. Guerra. <b>Curso de contabilidade de custos:</b> contém critério do custeio ABC	34	9	25	34,7
HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. <b>Contabilidade de custos:</b> uma abordagem gerencial	31	12	19	26,4
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	25	1	24	33,3
PADOVEZE, Clóvis Luis. <b>Contabilidade gerencial:</b> um enfoque em sistema de informação contábil	21	-	21	29,2
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos:</b> planejamento, implantação e controle	20	6	14	19,4
CREPALDI, Silvio A. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	19	4	15	20,8
BRUNI, Adriano L.; FAMA, Rubens. <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	18	5	13	18,1
PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. <b>Gestão estratégica de custos</b>	16	2	14	19,4
CREPALDI, Silvio A. <b>Contabilidade gerencial:</b> teoria e prática	15	3	12	16,7
DUTRA, René Gomes. <b>Custos:</b> uma abordagem prática	15	3	12	16,7
ATKINSON, Anthony A. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	2	11	15,3
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos:</b> aplicação em empresas modernas	13	3	10	13,9
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos:</b> um enfoque administrativo	13	2	11	15,3
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	4	7	9,7
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos:</b> criando valor para a administração	11	3	8	11,1
HORNGREN, C.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. A. <b>Contabilidade gerencial</b>	9	-	9	12,5
PADOVEZE, Clóvis Luis. <b>Curso básico gerencial de custos</b>	9	3	6	8,3
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos:</b> fácil	9	1	8	11,1
MARTINS, Eliseu. - Livro de Exercícios	8	2	6	8,3
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de custos:</b> contabilidade e controle	7	1	6	8,3
SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. <b>Strategic cost management - the new form competitive advantage.</b> "A revolução dos custos".	7	2	5	6,9
WERNKE, Rodney. <b>Gestão de custos:</b> uma abordagem prática	7	1	6	8,3
CASHIN, James A.; POLIMERI Ralph. <b>Contabilidade de custos</b>	6	2	4	5,6
ANTHONY, Robert Newton. <b>Sistemas de controle gerencial</b>	5	1	4	5,6
COGAN, Samuel. <b>Custos e preços:</b> formação e análise	5	2	3	4,2
HORNGREN, Charles T.. <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	5	1	4	5,6
IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. <b>Manual de contabilidade das sociedades por ações:</b> aplicável às demais sociedades	5	-	5	6,9
JIAMBALVO, James. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	-	5	6,9
MARTINS, Eliseu; ASSAF NETO, Alexandre. <b>Administração financeira:</b> as finanças das empresas sob condições inflacionárias	5	1	4	5,6

MATZ, Adolph; CURRY, Othel.E. <b>Contabilidade de custos</b>	5	1	4	5,6
MEGLIORINI, Evandir. <b>Custos</b>	5	2	3	4,2
SANTOS, Joel J. <b>Análise de custos</b> : sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos	5	-	5	6,9
VICECONTE, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. <b>Contabilidade de custos</b> : um enfoque direto e objetivo	5	-	5	6,9
WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	-	5	6,9
Demais referências	123	8	115	
<b>Totais</b>	<b>635</b>	<b>140</b>	<b>495</b>	

**Legenda:**

**FT = Frequência total**

**S = Sobreposição dos conteúdos**

**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**

**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Na Tabela 23 percebe-se que a referência MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* é a mais utilizada nos cursos pesquisados. É evidenciada em 67 dos 72 cursos que informam a bibliografia nos PE, o que representa 93,1% de evidenciação. Deste modo, 5 cursos não a utilizam como referência básica, no entanto, 3 destes utilizam-na como referência complementar. Ainda, pode-se perceber que esta referência é utilizada em mais de uma disciplina por curso, pois a frequência total é de 120, ou seja em 53 cursos é evidenciada em mais de um PE.

A segunda referência mais evidenciada é LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*, que aparece em 25 cursos (37,4%), e a terceira, é HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. *Contabilidade de custos* (19/26,4%).

Destacam-se outras informações observadas na pesquisa, mas que não são apresentadas na Tabela 23, tais como: a) são utilizadas 113 referências básicas diferentes pelos cursos de Ciências Contábeis pesquisados; b) além das referências apresentadas, os cursos utilizam como referências básicas revistas e apostila; c) o número de referências básicas por PE varia entre 1 e 10, e são evidenciadas, em média, 3,5 por PE (635/183PE); d) alguns cursos não discriminam se a referência é básica ou complementar.

Observa-se, também, que cada um dos seguintes autores apresenta 3 referências diferentes: Eliseu Martins, George S. Guerra Leone, Charles T. Horngren, e Clóvis Luis Padoveze

A Tabela 24 apresenta as referências complementares e, da mesma forma que as referências básicas, são apresentadas aquelas que aparecem 5 vezes ou mais no PE. As demais são apresentadas no Apêndice 2 deste trabalho.

O número total de evidências das referências complementares é 793 e o número de referências diferentes é 138, desconsideradas aquelas que aparecem como referência básica.

**Tabela 24 – Referências complementares**

<b>Referência complementar</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. <b>Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial</b>	38	11	27	37,5
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos: criando valor para a administração</b>	25	6	19	26,4
LEONE, George S. G. <b>Curso de contabilidade de custos</b>	24	4	20	27,8
ATKINSON, Anthony A. <b>Contabilidade gerencial</b>	21	3	18	25,0
NAKAGAWA, Masayuki. <b>ABC: custeio baseado em atividades</b>	20	5	15	20,8
PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. <b>Gestão estratégica de custos</b>	20	10	10	13,9
CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	19	2	17	23,6
DUTRA, René Gomes. <b>Custos: uma abordagem prática</b>	19	5	14	19,4
BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	18	3	15	20,8
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: planejamento, implantação e controle</b>	18	2	16	22,2
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos</b>	18	2	16	22,2
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil</b>	18	2	16	22,2
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de custos: contabilidade e controle</b>	16	3	13	18,1
VANDERBERCK, Eduardo; NAGY, Charles. <b>Contabilidade de custos</b>	16	2	14	19,4
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. <b>Custos: ferramenta de gestão</b>	15	4	11	15,3
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	1	12	16,7
VICECONTE, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. <b>Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo</b>	11	2	9	12,5
WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	-	11	15,3
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas</b>	10	3	7	9,7
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	10	2	8	11,1
SANTOS, Joel José dos. <b>Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos</b>	10	-	10	13,9
BRIMSON, James A.. <b>Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades</b>	8	1	7	9,7
COGAN, Samuel. <b>Custos e preços: formação e análise</b>	8	-	8	11,1
CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Contabilidade gerencial: teoria e prática</b>	8	1	7	9,7
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos</b>	8	-	8	11,1
SHANK, John, GOVINDARAJAN, Vilay. <b>A revolução dos custos</b>	8	2	6	8,3
NAKAGAWA, Masayuki. <b>Gestão estratégica de custos: conceitos,</b>	7	3	4	5,6

sistemas e implementação				
OLIVEIRA, Luís Martins de. <b>Contabilidade de custos para não contadores</b>	7	2	5	6,9
PEREZ JUNIOR, José Hernandez. <b>Contabilidade de custos para não contadores</b>	7	-	7	9,7
SAKURAI, Michiharu. <b>Gerenciamento integrado de custos</b>	7	-	7	9,7
SANTOS, Joel José dos. <b>Formação do preço e do lucro</b>	7	1	6	8,3
WERNKE, Rodney. <b>Gestão de custos: uma abordagem prática</b>	7	1	6	8,3
BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio J. <b>Estrutura e análise de custos</b>	6	1	5	6,9
HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, William O. <b>Contabilidade gerencial</b>	6	2	4	5,6
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades</b>	6	2	4	5,6
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: um enfoque administrativo</b>	6	-	6	8,3
MARION, José Carlos. <b>Contabilidade empresarial: livro de exercícios</b>	6	-	6	8,3
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos: livro de exercício</b>	6	-	6	8,3
ROBLES JR., Antonio. <b>Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global</b>	6	3	3	4,2
SANTOS, Joel José dos. <b>Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação</b>	6	1	5	6,9
BAKER, JUDITH I. <b>Activity based costing and activity based management for health care</b>	5	1	4	5,6
BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. <b>Gestão de custos</b>	5	1	4	5,6
BRUNI, Adriano Leal. <b>Administração de custos, preços e lucros</b>	5	1	4	5,6
CHING, Hong Yuh. <b>Manual de Custos de instituições saúde. Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)</b>	5	1	4	5,6
DUBOIS, A; SOUZA, L. E.; KULPA, L. <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	5	-	5	6,9
Demais referências	268	120	247	
<b>Totais</b>	<b>793</b>	<b>116</b>	<b>676</b>	

**Legenda:**  
**FT = Frequência total**  
**S = Sobreposição dos conteúdos**  
**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**  
**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Na Tabela 24 apresentam-se as principais referências complementares evidenciadas nos cursos de Ciências Contábeis, em que as mais evidenciadas são: HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de custos*, evidenciada em 27 cursos, o que representa 37,5% dos cursos, e em 11 aparece em mais de um PE; LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*, evidenciada em 20 cursos (27,8%), e MAHER, Michael. *Contabilidade de custos* evidenciada em 19 cursos (26,4%).

Da mesma forma que demonstrado nas referências básicas, destacam-se outras informações observadas na pesquisa: a) são

utilizadas 138 referências básicas diferentes, desconsideradas aquelas evidenciadas na Tabela 23; b) além das referências apresentadas, os cursos apresentam como referências complementares revistas, Jornal do CFC, teses de doutorado, dissertações de mestrado, artigos científicos, artigos não publicados, *IASB – International Accounting Standards Board* e *CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis*; c) o número médio de referências complementares por PE é 4,3%.

O número total de referências diferentes evidenciadas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis pesquisados é de 251 (113 de referências básicas, mais 138 de complementares).

#### 4.4.2 Análise das referências por *clusters* – regiões do Brasil

Neste tópico são apresentadas as análises por *clusters* das referências básicas, em que são apresentadas apenas a frequência com que as referências são evidenciadas nos PE, 5 vezes ou mais. As demais são agrupadas no item “demais referências”. Os dados são apresentados em valores absolutos (A) e relativos (%), em ordem decrescente (valores do Brasil). Assim, apresenta-se a evidenciação das referências básicas por região do Brasil e pela organização acadêmica dos cursos: Universidades e Centros Universitários e Faculdades.

A Tabela 25 apresenta as referências evidenciadas nos PE, agrupadas por região.

**Tabela 25** – Referências básicas agrupadas por região do Brasil

Referência básica	Brasil		Norte		Nordeste		Sudeste		Centro Oeste		Sul	
	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%	A	%
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de Custos</b>	120	18,9	7	18,4	11	15,1	45	19,6	9	22,0	46	18,6
LEONE, George S. Guerra. <b>Curso de contabilidade de custos</b>	34	5,4	1	2,6	11	15,1	7	3,0	3	7,3	12	4,9
HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. <b>Contabilidade de custos</b>	31	4,9	1	2,6	4	5,5	9	3,9	4	9,8	13	5,3
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	25	3,9	1	2,6	2	2,7	8	3,5	1	2,4	13	5,3
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos</b>	21	3,3	3	7,9	3	4,1	9	3,9	-	-	5	2,0
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Contabilidade gerencial</b>	20	3,1	1	2,6	1	1,4	10	4,3	1	2,4	7	2,8
BRUNI, Adriano L.; FAMA, Rubens <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	19	3,0	2	5,3	-	-	13	5,7	-	-	3	1,2

CREPALDI, Silvio A. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	18	2,8	1	2,6	4	5,5	2	0,9	2	4,9	9	3,6
PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. <b>Gestão estratégica de custos</b>	16	2,5	1	2,6	2	2,7	4	1,7	2	4,9	7	2,8
DUTRA, René Gomes. <b>Custos: uma abordagem prática</b>	15	2,4	-	-	2	2,7	8	3,5	2	4,9	3	1,2
ATKINSON, Anthony A. <b>Contabilidade gerencial</b>	15	2,4	-	-	-	-	3	1,3	1	2,4	9	3,6
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos</b>	13	2,0	1	2,6	1	1,4	-	-	-	-	11	4,5
CREPALDI, Silvio A. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	2,0	-	-	2	2,7	3	1,3	1	2,4	7	2,8
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos</b>	13	2,0	2	5,3	3	4,1	3	1,3	2	4,9	3	1,2
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	1,7	1	2,6	1	1,4	8	3,5	-	-	1	0,4
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos</b>	11	1,7	-	-	4	5,5	6	2,6	-	-	1	0,4
HORGREEN, C.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. A. <b>Contabilidade gerencial</b>	9	1,4	-	-	-	-	6	2,6	-	-	3	1,2
PADOVEZE, Clóvis Luis, <b>Curso básico gerencial de custos</b>	9	1,4	1	2,6	-	-	6	2,6	-	-	2	0,8
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos</b>	9	1,4	-	-	3	4,1	2	0,9	-	-	4	1,6
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos - Livro de Exercícios.</b>	8	1,3	1	2,6	-	-	6	2,6	1	2,4	-	-
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de custos - contabilidade e controle</b>	7	1,1	1	2,6	-	-	4	1,7	-	-	2	0,8
SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. <b>Strategic cost management - the new form competitive advantage.</b>	7	1,1	-	-	2	2,7	5	2,2	-	-	-	-
WERNKE, Rodney. <b>Gestão de custos</b>	7	1,1	1	2,6	-	-	3	1,3	-	-	3	1,2
CASHIN, James A.; POLIMERI Ralph. <b>Contabilidade de custos</b>	6	0,9	2	5,3	-	-	2	0,9	2	4,9	-	-
ANTHONY, Robert Newton. <b>Sistemas de controle gerencial</b>	5	0,8	-	-	-	-	2	0,9	-	-	3	1,2
COGAN, Samuel. <b>Custos e preços</b>	5	0,8	-	-	2	2,7	-	-	-	-	3	1,2
HORNGREN, Charles T. <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	5	0,8	-	-	-	-	1	0,4	1	2,4	3	1,2
IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. <b>Manual de contabilidade das sociedades por ações</b>	5	0,8	-	-	-	-	3	1,3	-	-	2	0,8
JIAMBALVO, James. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	0,8	-	-	1	1,4	1	0,4	-	-	3	1,2
MARTINS, Eliseu; ASSAF NETO, Alexandre. <b>Administração financeira</b>	5	0,8	-	-	-	-	-	-	3	7,3	2	0,8



MATZ, Adolph; CURRY, Othel.E. <b>Contabilidade de Custos</b>	5	0,8	2	5,3	-	-	-	-	2	4,9	1	0,4
MEGLIORINI, Evandir. <b>Custos</b>	5	0,8	-	-	1	1,4	4	1,7	-	-	-	-
SANTOS, Joel J. <b>Análise de custos:</b> sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos	5	0,8	-	-	-	-	1	0,4	-	-	4	1,6
VICECONTE, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. <b>Contabilidade de custos:</b>	5	0,8	2	5,3	1	1,4	-	-	-	-	2	0,8
WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	0,8	1	2,6	2	2,7	-	-	-	-	2	0,8
Demais referências	123	19,4	5	13,2	10	13,7	46	20,0	4	9,8	58	23,5
<b>Total</b>	<b>635</b>	<b>100</b>	<b>38</b>	<b>100</b>	<b>73</b>	<b>100</b>	<b>230</b>	<b>100</b>	<b>41</b>	<b>100</b>	<b>247</b>	<b>100</b>

**Legenda:**

**FT = Frequência total**

**S = Sobreposição dos conteúdos**

**F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos**

**% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

Na Tabela 25 apresenta-se o resultado do Brasil e das regiões e observa-se que a referência mais utilizada em todas as regiões é, de Martins, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. Na região norte a participação é de 18,4%; na região nordeste, 15,1%; na sudeste 19,6%; na centro oeste é de 22% e, na sul, 18,6%.

Em segundo lugar, apresenta-se: na região norte - Custos de George S. G. Leone (7,9%); na região nordeste - LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos* (15,1%); na região sudeste - BRUNI, Adriano L.; FAMA, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços* (5,7); na região centro oeste - HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. *Contabilidade de custos* (9,8%); região sul – são duas referências: Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. *Contabilidade de custos* e IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial* (5,3%).

#### 4.4.3 Análise por tipo de organização acadêmica

A Tabela 26 apresenta as referências básicas agrupadas pela organização acadêmica das IES: Universidades e Centros Universitários e Faculdades.

**Tabela 26** – Referências básicas agrupadas por organização acadêmica

Referência básica	Universidade		Faculdade e Centro	
	A	%	A	%
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de Custos</b>	66	16,5	54	22,9
HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M.; FOSTER, Georg. <b>Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial</b>	26	6,5	5	2,1
LEONE, George S. Guerra. <b>Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC</b>	19	4,8	15	6,4
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	3,3	12	5,1
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas</b>	12	3,0	1	0,4
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: planejamento, implantação e controle</b>	12	3,0	8	3,4
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil</b>	12	3,0	9	3,8
ATKINSON, Anthony A.. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	2,8	2	0,8
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	2,8	-	-
BRUNI, Adriano L.; FAMA, Rubens <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	10	2,5	8	3,4
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: um enfoque administrativo</b>	10	2,5	3	1,3
PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. . <b>Gestão estratégica de custos</b>	10	2,5	6	2,5
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos: criando valor para a administração</b>	9	2,3	2	0,8
CREPALDI, Silvio A. <b>Contabilidade gerencial: teoria e prática</b>	7	1,8	8	3,4
PADOVEZE, Clóvis Luis. <b>Curso básico gerencial de custos</b>	7	1,8	2	0,8
CASHIN, James A.; POLIMERI, Ralph. <b>Contabilidade de custos</b>	6	1,5	-	-
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de custos - contabilidade e controle</b>	6	1,5	1	0,4
HORNGREN, C.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. A. <b>Contabilidade gerencial</b>	6	1,5	3	1,3
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos: fácil.</b>	6	1,5	3	1,3
CREPALDI, Silvio A. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	5	1,3	14	5,9
MATZ, Adolph; CURRY, Othel. E. <b>Contabilidade de Custos</b>	5	1,3	-	-
SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. <b>Strategic cost management - the new form competitive advantage</b>	5	1,3	2	0,8
DUTRA, René Gomes. <b>Custos: uma abordagem prática</b>	3	0,8	12	5,1
Demais referências	122	30,6	170	72,0
<b>Totais</b>	<b>399</b>	<b>100,0</b>	<b>236</b>	<b>100,0</b>

---

**Legenda:****FT = Frequência total****S = Sobreposição dos conteúdos****F-S = Frequência desconsiderando a sobreposição de conteúdos****% = Percentual de utilização dos conteúdos por curso**

---

Na Tabela 26 evidencia-se que a referência Contabilidade de Custos de Eliseu Martins é a mais utilizada, tanto nas Universidades (16,5%), quanto nos Centros Universitários e Faculdades (22,9%).

Nas universidades as referências que aparecem em segundo e terceiro lugar são, respectivamente: HORNGREN, Charles T. *DATAR*, Srikant M., Foster, Georg. *Contabilidade de custos* (6,5), e *Curso de contabilidade de custos* de Leone (4,8%). Nos Centros e Faculdades são: *Curso de contabilidade de custos* de Leone (6,4%) e CREPALDI, Silvio A. *Curso Básico de contabilidade de custos* (5,9%).

Observa-se, também, que as seguintes referências são evidenciadas nas universidades e não aparecem em nenhum PE dos Centros e Faculdades: GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. *Contabilidade gerencial* (11); CASHIN, James A.; POLIMERI, Ralph. *Contabilidade de custos* (6); e, MATZ, Adolph; CURRY, Othel. E. *Contabilidade de custos* (5).

## 4.5 Análise dos resultados

A seguir apresenta-se a análise dos resultados encontrados disposta na mesma estrutura em que os dados foram tratados, qual seja: a) caracterização da população e da amostra; b) resultados globais da pesquisa; c) análise em *cluster*; d) caracterização das referências bibliográficas, tanto em termos gerais, quanto em *clusters*.

### 4.5.1 Caracterização da população e da amostra

Na caracterização da população apresenta-se o número de cursos oferecidos nas regiões brasileiras por estado, em que se destacam algumas características, tais como: diferenças entre as regiões no número de cursos de Ciências Contábeis oferecidos, como a região sudeste que oferece 529, enquanto a região norte oferece 75 cursos; baixa oferta dos cursos nos estados do Acre (3), Roraima (4) e Sergipe (9).

Verifica-se, também, que em 41,33% dos cursos o número de horas fica no intervalo de 120 a 150 horas, e que os 75 cursos pesquisados oferecem 183 disciplinas de custos, o que resulta numa média de 2,44 disciplinas por curso. Esses resultados convergem com os de Capacchi et al. (2007) que verificaram que, nas 25 IES pesquisadas no estado Rio Grande do Sul, as disciplinas de custos, nos cursos de Ciências Contábeis, estão distribuídas em pelo menos dois semestres, e resultam numa média de 2,4 disciplinas por curso.

#### 4.5.2 Análise dos resultados globais dos conteúdos

Os conteúdos são organizados em unidades, temas e categorias, e são evidenciados em 183 planos de ensino, de 75 cursos do Brasil. As categorias estão centradas nas unidades: Custos para Decisão, com 1.182 categorias, o que representa 37,38% de frequência, relativamente ao total de categorias evidenciadas (3.162); Princípios para Avaliação de Estoques (908), o que representa 28,72% das categorias. A unidade com menor número de categorias é Custos para Planejamento e Controle (6,61%). Este resultado diverge da proposta do ISAR/UNCTAD/ONU em que prevê a disciplina de Contabilidade Gerencial – Informação Para Planejamento, Tomada de Decisão e Controle no Currículo Mundial.

A apresentação dos resultados organizados por temas e categorias proporciona uma análise mais detalhada dos conteúdos. Na unidade I – Introdução à Contabilidade de Custos, ocorre sobreposição das categorias Contabilidade de Custos, Financeira e Gerencial (14) e Custeio por Absorção (28) e aparece em 80% dos cursos, ou seja, esses conteúdos são apresentados em mais de um PE por curso.

Na unidade II – Princípios para Avaliação de Estoques destacam-se as categorias Custos Indiretos, que aparece em 72% dos cursos, com sobreposição em 14, e Classificação dos Custos (70,7% e 9). A unidade III – Custos para Decisão, que é a unidade com maior número de categorias (1.182), demonstra que o tema mais evidenciado é Relação Custo/Volume/Lucro (327) e a categoria com a mesma nomenclatura é evidenciada em 78,7% dos cursos. A categoria Ponto de Equilíbrio, aparece em 69,3% dos cursos e é sobreposta em 21.

Os resultados encontrados nas duas unidades convergem com os resultados encontrados por Hein, Kottwitz e Wissmann (2012), cujos conteúdos mais evidenciados foram: Classificação e Nomenclatura de Custos, que aparece em 100% dos cursos; Apropriação de Custos Diretos e Indiretos (100%); Custeio por Absorção (91%); Princípios

Contábeis Aplicados a Custos (82%). Convergem, também, com Raupp et al. (2009), que pesquisaram cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina, e concluíram que os conteúdos programáticos mais evidenciados são Relação custo/volume/lucro (20 ocorrências) e Ponto de Equilíbrio (19).

Ressalta-se que o tema Gestão Estratégica de Custos apresenta 205 categorias. Destas, a categoria com a mesma nomenclatura é evidenciada em apenas 21,3% dos cursos, Cadeia de Valor (9,3%), Posicionamento Estratégico e Vantagem Competitiva (5,3%) e Direcionadores de Custos (12%). As últimas categorias, mesmo consideradas na literatura como as bases da Gestão Estratégica de Custos, são pouco referenciadas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis.

Destaca-se que a categoria mais evidenciada é Custeio Baseado em Atividades – ABC, que está presente em 77,3% dos cursos, com 24 sobreposições. Tal resultado converge com os apresentados por Godoy, Silva e Nakamura (2004), que pesquisaram os conteúdos mais evidenciados nos cursos de administração, e Ferreira et al. (2011), que pesquisaram as melhores universidades americanas. Em ambos, o ABC aparece como um dos conteúdos mais evidenciados.

Da mesma forma, Raupp et al. (2009) concluíram que das 22 IES, 16 apresentaram o ABC no conteúdo programático. No entanto, Hein, Kottwitz e Wissmann (2012) concluíram que o tema Custeio Baseado em Atividades, que foi evidenciado em 73% dos cursos, não é mencionado no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Ressalta-se que essa categoria não é prevista nos conteúdos das disciplina da área de custos propostas pelo CFC.

Partindo da premissa de que o ensino superior é desafiado a atender às demandas do ambiente organizacional, no sentido de preparar o aluno para o mercado de trabalho que se modifica e evolui, os resultados são comparados com pesquisas realizadas em tais ambientes. Assim, os resultados encontrados em pesquisas realizadas em organizações empresariais demonstram que a aplicação do ABC é pouco evidenciada.

Destacam-se as pesquisas de Beuren e Roedel (2002) cujos resultados demonstram que das 200 empresas pesquisadas 6% havia concluído a implantação, 1% estava em processo de implantação, e 5% analisaram o sistema e iriam implantá-lo, ou seja, das 200 empresas, 12% optaram por utilizar o sistema ABC. Também Souza, Silva e Pitz (2010) concluíram que há falta de identificação objetiva em sistemas como o ABC, ABM, custo-meta e custo de uso e propriedade. Os

achados da pesquisa indicam, ainda, preferência pelo uso de práticas mais tradicionais de gestão de custos.

Na Unidade IV – Custos para Planejamento e Controle apenas a categoria Custo-padrão se destaca das demais, pois é evidenciada em 66,7% dos cursos. Categorias como a UEP – Unidade de Esforço de Produção é evidenciada em 14,7% dos cursos.

Na Unidade V – Outras categorias, observa-se que não há temas ou categorias que se destacam por serem evidenciados em grande número, ao contrário, destacam-se pela baixa evidenciação, como é o caso da categoria Custos na Prestação de Serviços que é evidenciada em 8% dos cursos, e Custos Hospitalares, em 2,7%. Tal resultado converge com o descrito por Schultz et al. (2006). Segundo os autores, percebe-se que, apesar da relevância do segmento de serviços no contexto socioeconômico brasileiro, a literatura e os trabalhos acadêmicos ainda são pouco expressivos. Especificamente no que se refere à contabilidade de custos, a abordagem nos livros é quase que exclusivamente relacionada à atividade industrial. Ressalta-se que são evidenciadas nos PE 5 referências, distribuídas em 3 cursos, a respeito de custos na prestação de serviços e hospitalares.

Os resultados da presente pesquisa convergem com Raupp et al. (2009) que pesquisaram o ensino de contabilidade de custos nos cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina e os conteúdos programáticos mais evidenciados são Relação custo/volume. E, em alguns aspectos, convergem com Ferreira et al. (2011) que realizaram pesquisa nos cursos de graduação das universidades norte-americanas e os resultados demonstraram que os principais conteúdos abordados são *Activity-Based Costing – ABC*, *Decision Making*, *Budgeting*, e *Cost-Volume Profit Analysis*; *Cost concepts/terms*, *Job-Order Costing Systems* e *Introduction Managerial Accounting*.

As categorias mais evidenciadas nos PE, considerando-se todas as unidades, de modo geral, são similares aos conteúdos contidos nas disciplinas relacionadas a custos propostas pelo Conselho Federal de Contabilidade, exceto o ABC.

#### 4.5.3 Análise por *clusters* dos conteúdos

Na análise por *clusters*, observa-se que em relação aos conteúdos organizados nas unidades, a região norte apresenta diferenças maiores das demais regiões, enquanto estas, de forma geral, apresentam resultados homogêneos. Na unidade Princípios para Avaliação de

Estoques, a região norte apresenta percentual de evidenciação de 40,7%, enquanto que nas demais varia entre 27,5% e 32,4%. Ainda, na categoria Gestão Estratégica de Custos, está abaixo da média nacional (8,6% para 17,3%) e também não evidencia, em nenhum de seus PE, os temas: Custos Imputados e Custos Perdidos e Custos de reposição. Os demais temas são evidenciados de forma homogênea.

Além disso, observa-se que os temas Sistemas de Custos, Curva de Aprendizagem, Custos do Comércio e Serviços e Custos para Micro e Pequenas Empresas não são evidenciados na região centro oeste e. A região sul não evidencia o tema Curva de Aprendizagem, e apresenta um índice maior de evidenciação no tema Custos do Comércio e Serviços.

Entre as Universidades e os Centros Universitários e Faculdades registra-se diferença mais significativa na categoria Gestão Estratégica de Custos, que é mais evidenciada nas Universidades (19,8%) comparando-se com 13,8% dos Centros e Faculdades.

As Universidades apresentam maior evidenciação nos temas Comportamento dos Custos (5,9%), enquanto que nos Centros Universitários e Faculdade a evidenciação é de 2,8%; Curva de Aprendizagem (0,3% e 0%, respectivamente) e Custos para Micro e Pequenas Empresas (0,7% e 0%); Enquanto o tema Custo do Comércio e Serviços é mais evidenciado nos Centros e Faculdades (7,8% e 3,8%).

#### 4.5.4 Análise das referências gerais e por *clusters*

Quanto às referências básicas destaca-se MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*, que é evidenciada em 93,1% dos cursos, com sobreposição em 53 PE, o que significa que em cada curso é utilizada em mais de uma disciplina. A segunda referência mais evidenciada é LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*, evidenciada em 37,4%. Além disso, observa-se que não há padronização nos cursos da quantidade de referências básicas apresentada nos PE, e que o número de referências diferentes é de 113. O resultado converge com estudos de Rosa et al. (2012) cuja referência mais evidenciada foi de MARTINS, Eliseu. Ainda converge com os resultados encontrados por Raupp et al. (2009), em que as bibliografias mais citadas são: MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* (22); BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas* (8). Como referência complementar, a mais evidenciada é HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg.

*Contabilidade de custos*. Que são autores mais citados nos cursos de contabilidade norte-americanos, conforme Ferreira et al. (2011).

O número total de referências diferentes evidenciadas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis pesquisados é de 251 (113 referências básicas, mais 138 complementares). Este resultado diverge de outras pesquisas como a de Ferreira et al. (2011), que pesquisaram o perfil da disciplina de custos nos cursos de graduação das universidades norte-americanas, em que apenas uma IES utiliza mais de uma referência bibliográfica. Ainda, infere-se que o número médio de referências (básicas e complementares) por PE é de 7,8 (635+793/183).

Na análise por *cluster*, observa-se que a referência MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* tem a seguinte participação na regiões: norte, 18,4%; nordeste, 15,1%; sudeste, 19,6%; centro oeste, 22% e sul, 18,6%. Quanto às Universidades e Centros Universitários e Faculdades, a referência MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* é mais evidenciada nos Centros Universitários (22,9%) do que nas Universidades (16,5%). Nas universidades, as referências que aparecem em segundo e terceiro lugar são, respectivamente: HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. *Contabilidade de custos* (6,5%), e LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*, (4,8%). Nos Centros e Faculdades são: LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*, (6,4%) e CREPALDI, Silvio A. *Curso Básico de contabilidade de custos* (5,9%).

Observa-se, também, que as seguintes referências são evidenciadas nas universidades e não aparecem em nenhum PE dos Centros e Faculdades: GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. *Contabilidade gerencia* (11); CASHIN, James A.; POLIMERI, Ralph. *Contabilidade de custos* (6); e, MATZ, Adolph; CURRY, Othel. E. *Contabilidade de custos* (5).



## 5 CONCLUSÃO

A literatura explorada para a realização deste trabalho evidencia que a Contabilidade de Custos passou a ser registrada na literatura a partir do ano de 1832. Além disso, outros aspectos são identificados, como: ; a) após a Revolução Industrial ocorre o desenvolvimento de sistemas específicos de custeamento da produção e o aprimoramento de procedimentos já existentes; b) até o ano de 1925 a maioria das práticas gerenciais se desenvolve c) a partir da década de 1970 observa-se maior preocupação com temas relacionados à estratégia das organizações.

No aspecto prático, os resultados do presente estudo demonstram que há diferença expressivas entre as regiões quanto ao número de cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas IES do Brasil, bem como entre os estados. Quanto ao número de horas que os cursos despendem nas disciplinas de custos, a maioria fica no intervalo de 120 a 150. Considerando-se que o Conselho Nacional de Educação prevê que a carga horária do curso de Ciências Contábeis seja de 3.000 horas, as disciplinas que contemplam conteúdos de custos representam em torno de 4,5% da carga horária total do curso.

Ao se observar as unidades, percebe-se maior concentração de conteúdos nas de Custos para Decisão e Princípios para Avaliação de Estoques. Enquanto que a unidade com menor número de categorias é Custos para Planejamento e Controle. Estes resultados podem indicar que há pouca ênfase nos cursos de Ciências Contábeis para conteúdos mais voltados à análise e planejamento dos custos. O que diverge da proposta do ISAR/UNCTAD/ONU pois propõe por meio do Currículo Mundial disciplinas que enfatizem o planejamento, tomada de decisão e controle.

A constatação da sobreposição de conteúdos como Custeio por Absorção (28 PE) e Custeio Baseado em Atividades (24 PE) pode indicar que esses cursos buscam reforçar determinados conteúdos, ou ainda, que não há comunicação entre os professores que elaboram os PE para evitar tal sobreposição de conteúdos, já que em 3 cursos determinados conteúdos são referenciados em 3 planos de ensino diferentes.

Os resultados demonstram que os conteúdos mais evidenciados são: Custeio por Absorção, com destaque em 80% dos cursos, Custeio Variável (81,3%), Relação Custo/Volume/ Lucro (78,7%) e Custeio Baseado em Atividades – ABC e Margem de Contribuição, ambos evidenciados em 77,3% cursos. Dentre esses conteúdos destaca-se o

ABC, cujo resultado converge com resultados de diversas pesquisas em ambientes educacionais. No entanto, ao comparar com resultados de pesquisas em ambientes empresariais, observa-se que não há convergência, já que as pesquisas demonstram o baixo índice de aplicação do ABC pelas organizações. Além disso, não é mencionado no Exame de Suficiência do CFC, nem nos conteúdos das disciplina da área de custos propostos por este conselho.

Além de evidenciar as categorias com maior destaque, cabe observar aquelas com menor percentual de evidências, como Cadeia de Valor, Posicionamento Estratégico e Direcionadores de Custos. Estas, mesmo sendo consideradas na literatura como as bases da Gestão Estratégica de Custos, são pouco referenciadas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis. Assim como a própria GEC também, categorias como a UEP – Unidade de Esforço de Produção e Custos na Prestação de Serviços são pouco evidenciadas. Este resultado remete ao que menciona Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) acerca do assunto. Os autores ressaltam que na sociedade pós-industrial há maior preocupação com a qualidade de vida, que é medida pela qualidade dos serviços prestados. Também, segundo Hansen e Mowen (2001), a diversidade das atividades e características na prestação de serviços afeta o tipo de informações necessárias para o planejamento, controle e tomada de decisões a respeito da execução e gerência dos serviços prestados.

Estes resultados levam a outra reflexão em relação ao papel do ensino superior, que tem como desafio a produção do conhecimento que passa pela descoberta de novas tecnologias de informação. Além disso, ele é chamado para melhor se adaptar e atender às exigências de novas possibilidades (KRAEMER 2005; CAPACCHI, 2007). Neste sentido, referencia-se, também, Fragalli et al. (2012), que verificaram o recrutamento e seleção dos profissionais da área de custos; sua conclusão é de que o principal profissional desta área, solicitado pelas empresas das capitais do Brasil, é o analista de custos, representando 59% do total das solicitações.

Ainda, em relação aos conteúdos pouco evidenciados, ressalta-se, também, que conteúdos como o *Time Driven Activity-Based Costing* (TDABC), mesmo sendo citados na literatura, não foram evidenciados em nenhum dos cursos pesquisados, o que converge com resultados de Rosa et al. (2012) em que os cursos apresentam maior quantidade de conteúdos básicos em detrimento de maior carga horária para estudos avançados em gestão de custos.

Quanto à análise dos *clusters* observa-se que a falta de divergências expressivas entre as regiões pode sugerir que os cursos de

Ciências Contábeis não consideram suficientemente o contexto social e econômico em que a IES está inserida no momento de definir os conteúdos de custos nos PE, pois com as Diretrizes Curriculares Nacionais passa a ser prerrogativa das IES a formulação de currículos capazes de se adaptar à dinâmica das demandas da sociedade, respeitando-se o contexto social e econômico em que estão inseridas.

A predominância da referência MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*, evidenciada em 93,1% dos cursos de Ciências Contábeis, pode explicar a falta de divergência entre as regiões e entre as Universidades e Centros Universitários e Faculdades. Mas, ao mesmo tempo em que esta referência se destaca, observa-se, também, a diversidade de referências apresentadas nos PE, com a identificação de 251 obras.

Por fim, de modo geral, pode-se dizer que há preponderância nos conteúdos mais tradicionais em relação aos considerados contemporâneos pela literatura pesquisada. Além disso, conteúdos relacionados à análise e gestão de custos, também são pouco evidenciados. Há que se considerar os palavras de Sorensen (2008), que afirma haver uma tentativa de sincronia entre a educação em contabilidade gerencial e a prática profissional, o que pode exigir uma mudança curricular dos programas acadêmicos dispostos a arriscar em termos de inovação.

A presente pesquisa apresentou os resultados da análise dos conteúdos de custos evidenciados nas PE dos cursos de Ciências Contábeis do Brasil, na modalidade presencial. No entanto, como sugestão para futuros trabalhos, esta pesquisa pode ser ampliada no sentido de verificar a percepção dos professores a respeito do tema, bem como verificar como os coordenadores de cursos conduzem a formulação dos planos de ensino, quais critérios são observados para definir os conteúdos de custos que compõem o PE dos cursos.

Outros aspectos dos planos de ensino das disciplinas de custos podem ser objeto de futuras pesquisas, como os objetivos a serem alcançados nas aulas: o aluno tem clareza do que se espera dele a cada conteúdo ministrado? Ou ainda, verificar se a estrutura como o PE é elaborado é realmente uma forma de comunicação eficaz entre a IES/professor e o aluno.

Um importante aspecto a verificar se relaciona ao como as IES têm inserido nas práticas pedagógicas dos cursos de Ciências Contábeis a autonomia prevista nas Diretrizes Curriculares Nacionais, que contemplam recomendações para os cursos de graduação, na definição dos currículos, através da organização de um modelo pedagógico capaz

de se adaptar à dinâmica das demandas da sociedade e às mudanças tecnológicas e científicas.

Ainda, um eixo de pesquisa é a efetiva utilização dos temas propostos nos PE dos cursos de Ciências Contábeis por parte das organizações empresárias do Brasil.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Maria Célia de. MASETTO, Marcos Tarcísio. **O professor universitário em aula: prática e princípios teóricos**. 8. ed. São Paulo: MG Ed. Associados, 1990.
- AGUIAR, Andson Braga de. MARTINS, Gilberto de Andrade. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGS paulistas. **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo. p. 51- 64, Setembro de 2005.
- ALLORA, Franz. ALLORA, Valério. **UP’**: **Unidade de medida de produção para custos e controles gerenciais das fabricações**. São Paulo: Pioneira, 1995.
- ALLORA, V.; OLIVEIRA, S. E. **Gestão de custos: metodologia para a melhoria da performance empresarial**. Curitiba: Juruá, 2010.
- ANAND, Manoj. A Review of Research on the Theory & Practice of Cost Management. **South Asian Journal of Management**, Vol. 11, No. 1, pp. 59-95, January-March 2004.
- ARAÚJO, Tânia B. SANTOS, Valdeci. **Desigualdades regionais e nordeste em formação econômica do Brasil**. In Araújo, Tarcísio; Vianna, Salvador e Macambira, Júnior.. (Org). 50 anos de Formação Econômica do Brasil - Ensaios sobre a obra clássica de Celso Furtado. Rio de Janeiro, IPEA, 2009.
- BARBETTA, Pedro A. REIS, Marcelo M. BORNIA, Antonio C. **Estatística: para cursos de engenharia e informática**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BEUREN, Ilse Maria. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.5 n. 1 p. 61-66, fev. 1993.

BEUREN, Ilse Maria. ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades – BC (*Activity Bases-ad Costing*) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP. São Paulo: Set/Dez, 2002, n. 30, p.7-18.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BRASIL. Alvará 15 de julho de 1809. Cartas de Leis Alvarás Decretos e Cartas Regis. Disponível em:  
<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40084-15-julho-1809-571756-publicacaooriginal-94875-pe.html>.  
 Acesso: 07 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 1.339, de 09 de janeiro de 1905. Declara instituições de utilidade publica a Academia de Commercio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ela conferidos, como de caráter oficial; e dá outras providencias. In: Coordenação de Estudos Legislativos Disponível em:  
<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/214141.pdf>. Acesso: 07 jun. de 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 17.329, de 28 de maio de 1926. Aprova o regulamento para os estabelecimentos de ensino technico commercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal. In: **Senado Federal**. Subsecretaria de Informações. Disponível em:  
<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=4575>.  
 Acesso: 07 jun. de 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 1.539, de 23 de agosto de 1939. Altera a denominação do Curso de Perito Contador e dá outras providências. In: Presidente da República. Disponível em:  
<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1535-23-agosto-1939-411594-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso: 07 jun. de 2011

\_\_\_\_\_. Resolução CFE s/n de 08 de fevereiro de 1963. **Fixa os mínimos de conteúdos e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis e Ciências Econômicas**. Passarinho, Yesis Ilícia (org.). Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação – 1962/1978. Brasília: DF – CFE – 1979.

\_\_\_\_\_. Resolução CFE n. 03 de 05 de outubro de 1992. Fixa os mínimos de conteúdos e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis. In: Ministério da Educação, Conselho Federal de Educação. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1992. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf). Acesso: 25 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Parecer CNE/CES n. 67, de 11 de março de 2003. Constituir-se Referencial Para as Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de Graduação. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0067.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei n. 5.773 de 09.05.2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. In: Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm). Acesso: 25 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.172 de 09.01.2001. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. In: Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/10172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/10172.htm). Acesso: 25 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação e Cultura. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados**. Disponível em: <https://emec.mec.gov.br/ies/>. Acesso: 23 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Portaria 1.264 de 17 de outubro de 2008. Aprova, em extrato, o Instrumento de Avaliação Externa de Instituições de Educação Superior do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. In: Gabinete do Ministro. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2008. Disponível em: [http://www.adurrj.org.br/4poli/gruposadur/gtpe/portaria1264\\_17\\_10\\_08.htm](http://www.adurrj.org.br/4poli/gruposadur/gtpe/portaria1264_17_10_08.htm). Acesso: 25 out. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: Conselho Nacional de Educação – Câmara de Educação Superior. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf). Acesso: 25 Out. 2011.

CAPACCHI, Maristela. MORETTO, Cleide Fátima. VANCIN, Valmor. PADILHA, Fábio Antônio Rezende. A prática do ensino contábil no estado do Rio Grande do Sul: uma análise da grade curricular frente às exigências legais e necessidades acadêmicas. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/03/EPC189resumo.pdf>. Acesso: 23 abr. 2011.

CARNEIRO, Juarez Domingues (coordenador) *et al.* **Proposta nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.** 2<sup>a</sup> Ed. Rev. e atual. – Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. Metodologia Científica. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CINQUINI, Lino. TENUCCI, Andréa. Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy. MPRA – Munich Personal RePEc Archive. Paper n. 212, posted 07, november/2007. Disponível em: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/212/>. Acesso: 23 abr. 2011.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Tradução Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. Avaliação de Pós-Graduação. Disponível em: [http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/CA2007\\_AdmistracaoTurismo.pdf](http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/CA2007_AdmistracaoTurismo.pdf). Acesso em: 17 jun. 2012.

COOPER, Robin. KAPLAN, Robert S. Profit-priorities from Activity-based Costing. Harvard Business Review. May-june, p. 130-135.



COSENZA, José Paulo. A evolução da escrituração contábil através dos tempos: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil. Dissertação de Doutorado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. 1999. Rio de Janeiro.

DE ROCCHI, Carlos Antonio. **Transferência internacional de tecnologia contábil**: um estudo comparativo numa perspectiva geográfico-temporal. 2007, 345 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

FERRARI, Patrícia da Silva. CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. RODRIGUES, Alice de Fátima. MARRONI, Carlos Henrique. PANOSSO Alceu . Análise da produção científica do Congresso Brasileiro de Custos, na área de Ensino e Pesquisa em contabilidade no período de 1989 a 2009. In: **XIX Congresso Brasileiro de Custos**, 2012. Bento Gonçalves. Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços**: operações, estratégia e tecnologia da informação. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

FRAGALLI, Adriana C. OLIVEIRA, Andre Junior. KLEIN, Luciana. LEPCHAK, Alessandro. ALTOE, Stella M. L. O mercado de trabalho para o profissional de custos: um estudo das capitais brasileiras. Disponível em: [http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3605](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3605). Acesso em: 26 dez.2012.

FERREIRA, Aghata Frade. SPLITTER Karla. BORBA, José Alonso. VAN BELLEN, Hans Michael. Contabilidade de custos nas universidades norte-americanas: o perfil da disciplina nos cursos de graduação. Congresso Brasileiro de Custos. Disponível em: [http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID\\_TEXTO=3565](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3565). Acesso em: 01 jun. 2012.

FORQUIN, Jean-Claude. **Escola e cultura**: as bases sociais e epistemológicas do conhecimento escolar. Porto Alegre: Artes Médicas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas Possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr., 1995.

GODOY, Arilda S. SILVA, hélio A. NAKAMURA, Wilson T. Análise dos programas de ensino da área de custos no currículo dos cursos de graduação em administração de empresas. **REAd** – São Paulo, v. 10, Ed. 40, jul./ago. 2004.

GUSMÃO, Ivonaldo Brandani. ALMEIDA, Lauro Brito de. A utilização dos custos no suporte as atividades de marketing: um estudo no setor hoteleiro de Curitiba e região metropolitana. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoII/01/CCG132.pdf>. Acesso: 23 abr. 2011.

HAMILTON, David. Sobre as origens dos termos classe e *curriculum*. **Teoria & Educação**, n. 6, p. 33-51, 1992.

HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

HEIN, André Fernando. KOTTWITZ, Gabriele. WISSMANN, Martin Airon. **Contabilidade de Custos: a relação entre os conteúdos ministrados pelas IES e os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência**. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012. Bento Gonçalves. Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. São Paulo: Pearson Education, 2004.

HOSSAIN, Mahmud. HEAGY, Cynthia D. MITRA, Santanu. Perceptions of Non-Accounting Business Majors about the Managerial Accounting Course. **Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies**. Vol. 11, Issue 4, 2008, Pages 569-590.

JOHNSON, H. Thomas. KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S. ANDERSON, Steven R. Time-Driven Activity-Based Costing. Disponível em:  
<http://nliah.com/Portal/microsites/Uploads/Resources/o1NEDPiVg.pdf>. Acesso: 30 set. 2012.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo: time-driven activity-based costing**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KHOURY, Carlos Yorghy. ABC - sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. RAE - **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV. v. 39, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1999.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Reflexões sobre o ensino da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 153, p. 65-79, mai/jun-2005.

LAFFIN, Marcos. **De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério J. RIPOLL FELIU, Vicente. BORBA, José A. ROSA, Fabricia S. Análise Quantitativa da produção e da formação de doutores em contabilidade gerencial: um estudo no cenário espanhol. **Revista Universo Contábil**, v. 8, p. 118-133, 2012.

MACHADO, Esmael Almeida, et al. Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do estado do Paraná. Disponível em:  
<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/422.pdf>. Acesso: 23

abr. 2011.

MARION, José Carlos. ROBLES JUNIOR, Antonio. A busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 9, n. 3, p. 13-24. Set. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC. **E-MEC- Consultar Cadastro-Busca avançada**. Brasília. 2009. Disponível em: <http://emec.mec.gov.br/>. Acesso: 23 abr. 2012.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. Caderno de pesquisa em administração. **FEA-USP**. São Paulo, v. 1. n. 3. 2º sem, 1996.

OLIVEIRA, A. B. S. (coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Divisional: Centros de Lucros e Unidades de Negócios. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 1, n. 1, Setembro / Dezembro – 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo, et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, ed. 30 anos de doutorado, p 19-32, jun/ 2007.

PELEIAS, Ivan Ricardo, et al. **Didática do Ensino da Contabilidade – aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RAUPP, Fabiano Maury. AMBONI, Nério. CUNHA, Daniela Regina. DUARTE, Juliana Fraga. AGOSTINETO, Raquel Crestani. O ensino de contabilidade de custos nos cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina. *ABCustos Associação Brasileira de Custos -*

Vol. IV nº 2 - mai/ago 2009. Disponível em:  
[http://www.unisinos.br/abcustos/\\_pdf/148.pdf](http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/148.pdf). Acesso em: 01 de jun. 2012.

REIS, Elizabeth. **A análise de clusters e as aplicações às ciências empresariais**: uma visão crítica da teoria dos grupos estratégicos. Lisboa: Edições Sílabo, 2000.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 30. ed. Petrópolis: Vozes, 1990.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Fabricia Silva da. ROSA, Viviane Silva da. SOARES, Sandro Vieira. PFITSCHER, Elisete Dahmer. A disciplina de contabilidade de custos para contadores: um estudo nas universidades federais da região norte do Brasil. In: **XIX Congresso Brasileiro de Custos**, 2012. Bento Gonçalves. Anais do XIX Congresso Brasileiro de Custos, 2012.

SACRISTAN, J. Gimeno. **O Currículo, uma reflexão sobre a prática**. Porto Alegre: Editora Artmed, 1998.

SÃO PAULO. Decreto-lei n. 15.601, de 26/01/1946. Institui a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SCHULTZ, Charles Albino; SILVA, Márcia Zaniewicz da; BORGERT, Altair; LAFFIN, Marcos. Produção científica na área de custos no setor de Serviços no período de 2000 a 2004. Disponível em:  
<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/499.pdf>. Acesso: 17 out. 2012.

SOARES, Sandro Vieira. RICHARTZ, Fernando. VOSS, Barbara de Lima. FREITAS, Claudio L. de. Evolução do currículo de contabilidade no Brasil desde 1809. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC** – Florianópolis, v. 10, n. 30, p. 27-42, ago./nov. 2011.

SORENSEN, James E. Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments. Handbooks of Management Accounting Research. Vol. 2008, Pages 1271-1296.

SOUZA, Marcos Antonio de. SILVA, Élio Justo. PILZ, Nestor. Estrutura e práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/242.pdf>. Acesso: 23 abr. 2011.

SOUZA, Marcos Antonio. LISBOA, Lázaro Plácido. ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por Subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/agosto 2003.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2009.

UNCTAD-United Nations Conference on Trade and Development. **Sobre as Normas Internacionais de Contabilidade e Reporting (ISAR)**. 2010. Disponível em: <http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2905&lang=1>. Acesso: 17 jun. 2012.

WRUBEL, Franciele, et al. Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 13, n. 40, p. 332-348, jul/set-2011.

WRUBEL, Franciele. DIEHL, Carlos Alberto. OTT, Ernani. Informações sobre a gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 1, n. 13, p. 127-150, Jan/Jun, 2010.

## APÊNDICES

### APÊNDICE 1 – REFERÊNCIAS BÁSICAS

Na **Tabela 27** são evidenciadas todas as referências básicas encontradas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis.

**Tabela 27** – Referências básicas

<b>Referências complementares</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de Custos</b>	120	53	67	93,1
LEONE, George S. Guerra. <b>Curso de contabilidade de custos:</b> contém critério do custeio ABC	34	9	25	34,7
HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M., FOSTER, Georg. <b>Contabilidade de custos:</b> uma abordagem gerencial	31	12	19	26,4
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	25	1	24	33,3
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Contabilidade gerencial:</b> um enfoque em sistema de informação contábil	21	0	21	29,2
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos:</b> planejamento, implantação e controle	20	6	14	19,4
CREPALDI, Silvio A. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	19	4	15	20,8
BRUNI, Adriano L.; FAMA, Rubens <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	18	5	13	18,1
PÉREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. . <b>Gestão estratégica de custos</b>	16	2	14	19,4
CREPALDI, Silvio A. <b>Contabilidade gerencial:</b> teoria e prática	15	3	12	16,7
DUTRA, René Gomes. <b>Custos:</b> uma abordagem prática	15	3	12	16,7
ATKINSON, Anthony A.. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	2	11	15,3
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos:</b> aplicação em empresas modernas	13	3	10	13,9
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos:</b> um enfoque administrativo	13	2	11	15,3
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	4	7	9,7
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos:</b> criando valor para a administração	11	3	8	11,1
HORGREEN, C.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. A. <b>Contabilidade Gerencial</b>	9	0	9	12,5
PADOVEZE, Clóvis Luís, <b>Curso Básico Gerencial de Custos</b>	9	3	6	8,3
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos:</b> fácil	9	1	8	11,1
MARTINS, Eliseu. <b>Livro de Exercícios</b>	8	2	6	8,3
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de Custos - Contabilidade e Controle</b>	7	1	6	8,3
SHANK, J. K. GOVINDARAJAN, V. <b>Strategic Cost management - The New Form Competitive Advantage.</b> "A Revolução dos Custos".	7	2	5	6,9
WERNKE, Rodney. <b>Gestão de custos:</b> uma abordagem prática	7	1	6	8,3
CASHIN, James A.; POLIMERI Ralph. <b>Contabilidade de custos</b>	6	2	4	5,6
ANTHONY, Robert Newton . <b>Sistemas de controle gerencial</b>	5	1	4	5,6

COGAN, Samuel. <b>Custos e preços: formação e análise</b>	5	2	3	4,2
HORNGREN, Charles T.. <b>Introdução à Contabilidade Gerencial</b>	5	1	4	5,6
IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. <b>Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades</b>	5	0	5	6,9
JIAMBALVO, James. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	0	5	6,9
MARTINS, Eliseu; ASSAF NETO, Alexandre. <b>Administração financeira: as finanças das empresas sob condições inflacionárias</b>	5	1	4	5,6
MATZ, Adolph; CURRY, Othel.E. <b>Contabilidade de Custos</b>	5	1	4	5,6
MEGLIORINI, Evandir. <b>Custos</b>	5	2	3	4,2
SANTOS, Joel J. <b>Análise de custos: sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos</b>	5	0	5	6,9
VICECONTE, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. <b>Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo</b>	5	0	5	6,9
WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. <b>Contabilidade gerencial</b>	5	0	5	6,9
BACKER, Mortin; JACOBSEN, Lyle.E. <b>Contabilidade de custos. Abordagem gerencial</b>	4	1	3	4,2
DIEHL, Carlos Alberto. SOUZA, Marcos Antonia de. <b>Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração</b>	4	2	2	2,8
IUDICIBUS, Sérgio. <b>Análise de Custos</b>	4	0	4	5,6
BERNARDI, Luiz A. <b>Manual de formação de preços</b>	3	0	3	4,2
BEULKE, Roland.; Berto, Dalvio J. <b>Gestão de Custos e Resultados na Saúde</b>	3	0	3	4,2
CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA, Oswaldo R. P. <b>Controles de gestão</b>	3	0	3	4,2
CATELLI, Armando. <b>Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON</b>	3	0	3	4,2
KAPLAN, Robert S.. <b>Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo</b>	3	0	3	4,2
MARION, José Carlos. <b>Contabilidade empresarial</b>	3	0	3	4,2
NAKAGAWA, Masayuki. <b>ABC: custeio baseado em atividades</b>	3	0	3	4,2
NAKAGAWA, Masayuki. <b>Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação</b>	3	0	3	4,2
SANTOS, Joel J. <b>Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro</b>	3	0	3	4,2
CHING, Hong Yuh. <b>Manual de Custos de instituições saúde. Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)</b>	2	0	2	2,8
DALMOLIN, Luiz. <b>Gestão de custos</b>	2	1	1	1,4
DEARDEN, John. <b>Análise de custos e orçamentos nas empresas</b>	2	1	1	1,4
DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz E. <b>Gestão de Custos e Formação de preços</b>	2	0	2	2,8
FREZATTI, Fábio., ROCHA, Weligton; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E., <b>Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico comportamental e social</b>	2	0	2	2,8
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Análise de balanços: análise da liquidez e do endividamento análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira</b>	2	0	2	2,8
KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. <b>A estratégia em ação:</b>	2	0	2	2,8



<i>balanced scorecard</i>				
MARTINS, Domingos. <b>Custos e Orçamentos Hospitalares</b>	2	0	2	2,8
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Sistema de informações contábeis: fundamentos e análises</b>	2	0	2	2,8
Revistas (HSM Management)	2	0	2	2,8
SAKURAI, M., <b>Integrated Cost management</b> . "Gerenciamento Integrado de Custos".	2	0	2	2,8
SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. <b>Administração de custos na agropecuária</b>	2	1	1	1,4
SANTOS, Joel J. <b>Formação de Preços e do Lucro Empresarial</b>	2	0	2	2,8
SANTOS, Joel J. <b>Análise de custos: um enfoque gerencial</b>	2	0	2	2,8
SANTOS, Joel J. <b>Contabilidade e Análise de Custos</b>	2	1	1	1,4
SCHMIDT, Paulo e SANTOS, José L. <b>Fundamentos da Controladoria</b>	2	0	2	2,8
SILVA JUNIOR, Jose Barbosa da (coord.). <b>Custos: ferramenta de gestão</b>	2	1	1	1,4
TÁVORA, Fernando Juarez Pitanga. <b>Gerência de custos</b>	2	0	2	2,8
ZIMMERMAN, J.L. <b>Accounting for decision making and control</b>	2	0	2	2,8
ALENCAR, Roberta.C.. GUERREIRO, Reinaldo. <b>A mensuração do resultado da qualidade em empresas brasileiras</b> . Revista Contabilidade Finanças	1	0	1	1,4
ALENCAR, Roberta C. <b>Investigação das práticas de mensuração dos resultados dos programas de melhoria de qualidade: um estudo exploratório</b> . 2003. Dissertação de mestrado	1	0	1	1,4
ALOE VALE, Armando Francisco. <b>Contabilidade comercial</b>	1	0	1	1,4
Apostila	1	0	1	1,4
ASSEF, Roberto. <b>Manual de gerência de preços</b>	1	0	1	1,4
BERNARDI, Luiz A. <b>Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada</b>	1	0	1	1,4
BEUREN, Ilse M. <b>Gerenciamento da informação - um recurso estratégico no processo de gestão empresarial</b>	1	0	1	1,4
BOISVERT, Hugues. <b>La compaptibilité de management: price de dcision et gestion</b>	1	0	1	1,4
BRASILIANO, A. C. R. <b>Manual de planejamento: gestão de riscos corporativos</b>	1	0	1	1,4
BRIMSON, James A.. <b>Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades</b>	1	0	1	1,4
BRUNI, Adriano L. FAMA, Rubens <b>Gestão Estratégica de Custos</b>	1	0	1	1,4
BRUNT, Peter D. <b>Como reduzir custos</b>	1	0	1	1,4
CARR, L.P. \$ TYSON, T. <b>Planning quality cost expenditures</b>	1	0	1	1,4
CHING, Hong Yuh.; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. <b>Contabilidade e finanças para não especialistas</b>	1	0	1	1,4
COGAN, Samuel. <b>Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial</b>	1	0	1	1,4
COKINS, Gary. <b>Activity-based cost management: marking work</b>	1	0	1	1,4
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. <b>Custos: Ferramenta de gestão</b>	1	0	1	1,4
CORONADO, Osmar. <b>Contabilidade Gerencial Básica</b>	1	0	1	1,4
FEES, P.E.; REEVE, J. M.; WARREN, C. S. <b>Contabilidade Gerencial</b> . São Paulo: Pioneira, 2003	1	0	1	1,4
FERREIRA, José A. SOUZA, William J. de. <b>Custos na prática</b>	1	0	1	1,4
FERRONATO, Airto. <b>Contabilidade de custos para concurso</b>	1	0	1	1,4

FRANCO, Hilário 1921. <b>Contabilidade geral</b> . 19. ed. São Paulo: Atlas, 1977. 389 p.	1	0	1	1,4
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade de custos</b> . Livro de exercícios	1	0	1	1,4
HAGAN, John T. <b>Principles of Quality Costs</b>	1	0	1	1,4
HIRSCHFELD, Henrique. <b>Engenharia econômica e análise de custos</b> : aplicações para economistas, analistas de invest. e adm.	1	0	1	1,4
INSTITUTO DE CONTADORES CERTIFICADOS DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. <b>Custo-padrão</b> : uma introdução aos seus processos contábeis	1	0	1	1,4
JACKSON, S. SAWYERS, R. <b>Managerial accounting: a focus on decision making</b>	1	0	1	1,4
LAUDON, Kenneth C. <b>Sistemas de informações gerenciais</b>	1	0	1	1,4
LEONE, George S. Guerra. <b>Livro de exercícios</b>	1	0	1	1,4
LUNKES Rogério J. <b>Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão</b>	1	0	1	1,4
LUNKES, Rogério J. <b>Manual de contabilidade hoteleira</b>	1	0	1	1,4
LUNKES, Rogério J. <b>Manual do orçamento</b>	1	0	1	1,4
MACHADO, J. R. <b>Administração de finanças empresariais</b>	1	0	1	1,4
MANDARINO, Humberto. <b>Custos</b>	1	0	1	1,4
MARION, José Carlos. <b>Contabilidade como instrumento para tomada de decisões</b>	1	0	1	1,4
MARION, José Carlos. RIBEIRO, Osni Moura <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	1	0	1	1,4
MATARAZZO, Dante C.; PESTANA, Armando O. <b>Análise financeira de balanços</b> : abordagem gerencial : livro de exercícios	1	0	1	1,4
NAGLE, Tomas; HOLDEN, Reed K. <b>Estratégia e táticas de preços: um guia para decisões lucrativas</b>	1	0	1	1,4
OLIVEIRA, Luís Martins de. <b>Contabilidade de custos para não contadores</b>	1	0	1	1,4
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Controladoria estratégica e operacional</b> : conceitos, estrutura, aplicação	1	0	1	1,4
PINHEIRO. Paulo Roberto. SCHMIDT, Paulo. SANTOS, José Luiz dos. <b>Fundamentos da gestão estratégica de custos</b>	1	0	1	1,4
REIS, H. L. <b>Análise econômica das iniciativas da qualidade</b> . In Catelli, Armando. Controladoria	1	0	1	1,4
ROBLES JR., Antonio. <b>Custos da qualidade</b> : uma estratégia para a competição global	1	0	1	1,4
SÁ, Antonio Lopes de. <b>Contabilidade de custos básica</b>	1	0	1	1,4
VANDERBERCK, Eduardo; NAGY, Charles. <b>Contabilidade de custos</b>	1	0	1	1,4
WEYGANDT, J.J.; KIESO, D.E.; KIMMER, P. D. <b>Managerial accounting: tools for business decision making</b>	1	0	1	1,4
<b>Totais</b>	<b>635</b>	<b>140</b>	<b>495</b>	

## APÊNCICE 2 – REFERÊNCIAS COMPLEMENTARES

Na **Tabela 28** são evidenciadas todas as referências complementares encontradas nos PE dos cursos de Ciências Contábeis.

**Tabela 28** – Referência Complementares

<b>Referências complementares</b>	<b>FT</b>	<b>S</b>	<b>F-S</b>	<b>%</b>
HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. <b>Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial</b>	38	11	27	37,5
MAHER, Michael. <b>Contabilidade de custos: criando valor para a administração</b>	25	6	19	26,4
LEONE, George S. G. <b>Curso de Contabilidade de Custos</b>	24	4	20	27,8
ATKINSON, Anthony A.. <b>Contabilidade gerencial</b>	21	3	18	25,0
NAKAGAWA, Masayuki. <b>ABC: custeio baseado em atividades</b>	20	5	15	20,8
PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L.M.; GUEDES, R. . <b>Gestão estratégica de custos</b>	21	11	10	13,9
CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Curso básico de contabilidade de custos</b>	19	2	17	23,6
DUTRA, René Gomes. <b>Custos: uma abordagem prática</b>	19	5	14	19,4
BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	18	3	15	20,8
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: planejamento, implantação e controle</b>	18	2	16	22,2
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos</b>	18	2	16	22,2
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil</b>	18	2	16	22,2
HANSEN, D. MOWEN, M. <b>Gestão de Custos: Contabilidade e Controle</b>	16	3	13	18,1
VANDERBERCK, Eduardo; NAGY, Charles. <b>Contabilidade de custos</b>	16	2	14	19,4
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. <b>Custos: Ferramenta de gestão</b>	15	4	11	15,3
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade gerencial</b>	13	1	12	16,7
VICECONTE, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. <b>Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo</b>	11	2	9	12,5
WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. <b>Contabilidade gerencial</b>	11	-	11	15,3
BORNIA, Antonio C. <b>Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas</b>	10	3	7	9,7
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. <b>Contabilidade gerencial</b>	10	2	8	11,1
SANTOS, Joel José dos. <b>Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos</b>	10	-	10	13,9
BRIMSON, James A. <b>Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades</b>	8	1	7	9,7
COGAN, Samuel. <b>Custos e preços: formação e análise</b>	8	-	8	11,1
CREPALDI, Silvio Aparecido. <b>Contabilidade gerencial: teoria e prática</b>	8	1	7	9,7
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade de custos</b>	8	-	8	11,1

SHANK, John, GOVINDARAJAN, Vilay. <b>A revolução dos Custos</b>	8	2	6	8,3
NAKAGAWA, Masayuki. <b>Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação</b>	7	3	4	5,6
OLIVEIRA, Luís Martins de. <b>Contabilidade de custos para não contadores</b>	7	2	5	6,9
PEREZ JUNIOR, José Hernandez. <b>Contabilidade de custos para não contadores</b>	7	-	7	9,7
SAKURAI, Michiharu. <b>Gerenciamento integrado de custos</b>	7	-	7	9,7
SANTOS, Joel José dos. <b>Formação do preço e do lucro</b>	7	1	6	8,3
WERNKE, Rodney. <b>Gestão de custos: uma abordagem prática</b>	7	1	6	8,3
BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvío J. <b>Estrutura e análise de custos</b>	6	1	5	6,9
HORNGREN, Charles T.. SUNDEM, Gary L., STRATTON, William O. <b>Contabilidade Gerencial</b>	6	2	4	5,6
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades</b>	6	2	4	5,6
LEONE, George S. Guerra. <b>Custos: um enfoque administrativo</b>	6	-	6	8,3
MARION, José Carlos. <b>Contabilidade empresarial: livro de exercícios</b>	6	-	6	8,3
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos: livro de exercício</b>	6	-	6	8,3
ROBLES JR., Antonio. <b>Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global</b>	6	3	3	4,2
SANTOS, Joel José dos. <b>Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação</b>	6	1	5	6,9
BAKER, JUDITH I. <b>Activity based costing and activity based management for health care</b>	5	1	4	5,6
BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. <b>Gestão de custos</b>	5	1	4	5,6
BRUNI, Adriano Leal. <b>Administração de custos, preços e lucros</b>	5	1	4	5,6
CHING, Hong Yuh. <b>Manual de Custos de instituições saúde. Sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)</b>	5	1	4	5,6
DUBOIS, A; SOUZA, L. E.; KULPA, L. <b>Gestão de custos e formação de preços</b>	5	-	5	6,9
BEULKE, R.; Berto, D. J. <b>Gestão de custos e resultados na saúde</b>	4	1	3	4,2
BRUNT, Peter D. <b>Como reduzir custos</b>	4	1	3	4,2
CASHIN, James A.; POLIMERI Ralph. <b>Contabilidade de custos</b>	4	2	2	2,8
HIRSCHFELD, Henrique. <b>Engenharia econômica e análise de custos: aplicações para economistas, analistas de invest. e adm.</b>	4	5	4	9,6
IUDICIBUS, Sérgio. <b>Análise de Custos</b>	4	-	4	5,6
LEONE, George S. Guerra. <b>Livro de Exercícios</b>	4	1	3	4,2
MERCHANT, K. VAN SER STEDE., W. <b>Management Control Systems</b>	4	1	3	4,2
MEGLIORINI, Evandir. <b>Custos</b>	4	-	4	5,6
NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo V. <b>Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo</b>	5	-	4	5,6
REVISTAS ELETRÔNICAS	4	2	2	2,8
SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. <b>Administração de custos na agropecuária</b>	4	1	3	4,2
BEULKE, Rolando. <b>Custo integrado à contabilidade: segundo o decreto-lei n. 1598</b>	3	-	3	4,2
BITTENCOURT, Otávio Neves da Silva. <b>O emprego do método de custeio baseado em atividades – activity based costing (ABC) –</b>	3	-	3	4,2

como instrumento de apoio à decisão na área hospitalar. Dissertação (mestrado)				
CATELLI, Armando. <b>Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON</b>	3	-	3	4,2
CHING, Hong Yuh. <b>Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para gestão de negócios</b>	3	-	3	4,2
COGAN, Samuel. <b>Contabilidade gerencial: uma abordagem da teoria das restrições</b>	3	-	3	4,2
COGAN, Samuel. <b>Modelos de ABC/ABM: Inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM</b>	3	-	3	4,2
FÁRIA, Ana C. de; COSTA, Maria de F. G. da. <b>Gestão de custos logísticos</b>	3	1	2	2,8
HORNGREN, Charles T.. <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	3	-	3	4,2
JIAMBALVO, James. <b>Contabilidade gerencial</b>	3	1	2	2,8
JOHNSON, H, Thomas e KAPLAN, Robert S. <b>A relevância da Contabilidade de Custos</b>	3	-	3	4,2
SÁ, Carlos Alexandre. <b>Fluxo de caixa: a visão da tesouraria e da controladoria</b>	3	-	3	4,2
SARDINHA, J. C. <b>Formação de preços</b>	3	-	3	4,2
SCHMIDT, P. <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	3	-	3	4,2
SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. <b>Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva</b>	3	1	2	2,8
SOBANSKI, Jaert J. <b>Prática de orçamento empresarial</b>	3	1	2	2,8
SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. <b>Gestão de custos</b>	3	1	2	2,8
ABBAS, Kátia. <b>Gestão de custos em organizações Hospitalares. Dissertação (Mestrado)</b>	2	-	2	2,8
ARANTES, Nélío. <b>Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas</b>	2	-	2	2,8
ASSAF NETO, Alexandre. <b>Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro</b>	2	-	2	2,8
BECKER, Norton. <b>Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas</b>	2	-	2	2,8
BERBEL, J. D. S. <b>Introdução a Contabilidade e Análise de Custos</b>	2	1	1	1,4
BERLINER, C.; BRIMSON, J.A. <b>Cost Management for Today's Advance Manufacturin</b>	2	-	2	2,8
BERNARDI, Luiz Antonio. <b>Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada</b>	2	-	2	2,8
CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA, Oswaldo R. P. <b>Controles de gestão</b>	2	-	2	2,8
CARDOSO, Ricardo L. MÁRIO, Poueri do C.; AQUINO, André C. B. <b>Contabilidade gerencial</b>	2	-	2	2,8
COBERTT NETO, Thomas. <b>Bússola financeira: o processo decisório da teoria das restrições</b>	2	-	2	2,8
DAL MOLIN, Luiz. <b>Gestão de custos, preços e resultados: Implantação, mensuração e decisão</b>	2	-	2	2,8
DEARDEN, John. <b>Análise de custos e orçamentos nas empresas</b>	2	-	2	2,8
FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, D.P. <b>Controladoria: teoria e prática</b>	2	-	2	2,8
FLORENTINO, Américo Matheus. <b>Análise contábil: análise de balanços</b>	2	-	2	2,8
FRANCO, Hilário 1921. <b>Contabilidade geral</b>	2	1	1	1,4

GOLDRATT, Elihahu M. Goldratt. <b>A meta um processo de melhoria contínua</b>	2	-	2	2,8
GUERREIRO, Reinaldo. <b>A meta da empresa: seu alcance sem mistérios</b>	2	-	2	2,8
IUDÍCIBUS, Sérgio de. <b>Contabilidade comercial</b>	2	-	2	2,8
KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. <b>A estratégia em ação: balanced scorecard</b>	2	-	2	2,8
KASSAI, José Roberto. <b>Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial</b>	2	-	2	2,8
KOLIVER, O. <b>Contabilidade de custos</b>	2	-	2	2,8
LEÃO, Nildo S. <b>Custos e orçamentos na prestação de serviços</b>	2	-	2	2,8
LEONE, George S. Guerra. <b>Dicionário de Custos: Livro de exercícios</b>	2	-	2	2,8
LEONE, George S. Guerra. <b>Contabilidade de Custos: criando valor para a administração</b>	2	-	2	2,8
MARTINS, E; ROCHA, W. <b>Contabilidade de custos: Livro de exercícios</b>	3	-	3	4,2
MARTINS, Eliseu. <b>Contabilidade de custos: as diferenças entre os métodos de custeio: custeio por absorção, custeio variável</b>	2	-	2	2,8
MARTINS, Vidigal Fernandes. Desenvolvimento de modelo de resultados em serviços hospitalares com base na comparação entre receitas e custos das atividades associadas aos serviços. Dissertação (Mestrado)	2	-	2	2,8
MERCHEDE, Alberto. MOREIRA, Francisco Otávio. <b>Custos e formação de preço para instituições de ensino. Tributos e análise de investimentos</b>	2	1	1	1,4
NASCIMENTO, Janilton Mendes. <b>Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada</b>	2	1	1	1,4
NOREEN, E. W.; GARRISON, R. H. <b>Contabilidade Gerencial</b>	2	-	2	2,8
OLINQUEVITCH, J. L.; SANTI FILHO, A. <b>Análise de Balanço para Controle. Gerencial</b>	2	-	2	2,8
PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. <b>Controladoria de Gestão</b>	2	-	2	2,8
PIZZOLATO, Nélío D. <b>Introdução à contabilidade gerencial</b>	2	-	2	2,8
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade geral: fácil</b>	2	-	2	2,8
SÁ, Antonio Lopes de. <b>Contabilidade de custos básica</b>	2	-	2	2,8
SANTOS, Joel J. <b>Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro</b>	2	-	2	2,8
SILVESTRE, W. C. <b>Sistemas de custos ABC: uma visão avançada para a tecnologia de informação e avaliação de desempenho</b>	2	-	2	2,8
WERNKE, Rodney; WERNKE, Rodney. <b>Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais</b>	2	-	2	2,8
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. <b>Curso sobre contabilidade de custos</b>	2	1	1	1,4
ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. <b>Contabilidade avançada: textos, exemplos e exercícios</b>	1	-	1	1,4
ANTHONY, Robert Newton. <b>Sistemas de controle gerencial</b>	1	-	1	1,4
ANTUNES, Maria T. P. <b>Capital intelectual</b>	1	-	1	1,4
Artigos acadêmicos	1	-	1	1,4
ASSEF, Roberto. <b>Manual de gerencia de preços</b>	1	-	1	1,4
ASSEF, Roberto. <b>Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos e financeiros para pequenas e médias empresas</b>	1	-	1	1,4

BARBOSA, Jovi; GENIVAL, Ferreira. <b>Como formar o preço de venda</b>	1	-	1	1,4
BERTI, Anélio. <b>Contabilidade e análise de custos</b> - atualizada de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09 - Teoria e prática	1	-	1	1,4
BESANKO, D.; SHANLEY, M. <b>Economics of Strategy</b>	1	-	1	1,4
BETHLEM, A. <b>Estratégica Empresarial: Conceitos, processo e Administração Estratégica</b>	1	-	1	1,4
BIO, Sérgio Rodrigues. <b>Sistemas de informação: um enfoque gerencial</b>	1	-	1	1,4
CARIOCA, Vicente. <b>Contabilidade de custos</b>	1	-	1	1,4
CHALOS, P. <b>Managing Costs in Today's Manufacturing Enviroments</b>	1	-	1	1,4
CHERMAN, B. <b>Contabilidade de custos</b>	1	-	1	1,4
CHIAVENATO, Idalberto. <b>Teoria geral da administração</b>	1	-	1	1,4
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. <b>Princípios fundamentais de contabilidade, auditoria e perícia</b>	1	-	1	1,4
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. <b>Princípios fundamentais de contabilidade</b>	1	-	1	1,4
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. <b>Demonstrações contábeis: estrutura e normas</b>	1	-	1	1,4
COOPER, R.; KAPLAN, R.S. et. Alli. <b>Implementing Acivity-Based Cost Management</b>	1	-	1	1,4
CORTONADO, Osmar. <b>Contabilidade Gerencial Básica</b>	1	-	1	1,4
DAMODARAN, Aswath. <b>Avaliação de investimentos: ferramentas e técnicas para a determinação do valor de qualquer ativo</b>	1	-	1	1,4
DATAR, Srikant M. FOSTER, George et al. <b>Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial</b>	1	-	1	1,4
DIXON, R. <b>Accounting fos strategic management: a pratcticar application</b> . In: International Journal of Strategic FASB 52 e FASB 08	1	-	1	1,4
FARINA, E. M. M. M. Q. <b>A teoria dos mercados contestáveis e a teoria da organização industrial</b>	1	-	1	1,4
FIPECAFI - <b>Aprendendo contabilidade em moeda constante</b>	1	-	1	1,4
FRANCO, H. <b>Contabilidade industrial: com apêndice de contabilidade agrícola</b>	1	-	1	1,4
FREZATTI, Fábio. <b>Gestão do fluxo de caixa diário</b>	1	-	1	1,4
FREZATTI, Fábio. <b>Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial</b>	1	-	1	1,4
GIL, Antonio de Loureiro. <b>Sistemas de informações: contábil/financeira</b>	1	-	1	1,4
GITMAN, Lawrence J. <b>Princípios de administração financeira</b>	1	-	1	1,4
GOOLD, M. <b>Accounting Strategic</b> . In: BROMWICH, M. HOPWOOD, A. Research and current issues in management accouting	1	-	1	1,4
GUERREIRO, Reinaldo. <b>Gestão do lucro</b>	1	-	1	1,4
Instruções CVM n. 191/192 e n. 248/96 e Parecer CVM n. 027/95 (Correção Integral de Balanços)	1	-	1	1,4
JACINTHO, R. <b>Lançamentos contábeis aplicados</b>	1	-	1	1,4
JACOB, Patrik M. J. <b>Redução de custos</b>	1	-	1	1,4
JOHNSON, H, Thomas e KAPLAN, Robert S. <b>Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas</b>	1	-	1	1,4
JOHNSON, Robert W. <b>Administração financeira</b>	1	-	1	1,4

JORNAL DO CFC. Brasil. Conselho Federal de Contabilidade, 2011- mensal. Continuação de boletim do CFC	1	-	1	1,4
KAPLAN, R.S. COOPER, R. <b>Design of cost management systems</b>	1	-	1	1,4
KAPLAN, Robert S.. <b>Custo e desempenho:</b> administre seus custos para ser mais competitivo	1	-	1	1,4
KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. <b>Administração de marketing</b>	1	-	1	1,4
KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. <b>Balanço social:</b> teoria e prática	1	-	1	1,4
LAUDON, Kenneth C. LAUDON, Jane Price. <b>Sistema de informação</b>	1	-	1	1,4
LEAO, Nildo S. <b>Formação de preços e produtos</b>	1	-	1	1,4
LEONE, George S. Guerra. <b>Os 12 mandamentos da gestão de custos</b>	1	-	1	1,4
LUNKES, Rogério J. <b>Manual do orçamento</b>	1	-	1	1,4
MABBERLEY, J. <b>Activity-Bases costing in financial institutions</b>	1	-	1	1,4
MARION, José Carlos 1949. <b>Contabilidade básica</b>	1	-	1	1,4
MARION, José Carlos. <b>Contabilidade como instrumento para tomada de decisões</b>	1	-	1	1,4
MARTINS, Eliseu. <b>Avaliação de empresas:</b> da mensuração contábil a econômica	1	-	1	1,4
MARTINS, E; ROCHA, W. <b>Métodos de custeio comparados:</b> custos e margens analisados sob diferentes perspectivas	1	-	1	1,4
MOREIRA, José Carlos. <b>Orçamento empresarial:</b> manual de elaboração	1	-	1	1,4
MOSCOVE, Stephan A. SIMKIN, Mark G. NRAGRANOFF, Nancy A. <b>Sistemas de informações contábeis</b>	1	-	1	1,4
MOSSIMANN, Clara Pellegrinetto. FISCH, Silvio. <b>Controladoria:</b> seu papel na administração de empresas	1	-	1	1,4
NAKAGAWA, Masayuki. <b>Introdução à controladoria:</b> conceitos, sistemas, implementação	1	-	1	1,4
NEVES, Adalberto Ferreira das. <b>Sistemas de apuração de custo industrial</b>	1	-	1	1,4
O'GUIN, M.C. <b>The Complete Guide to activity-based costing</b>	1	-	1	1,4
OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. <b>Planejamento estratégico:</b> conceitos, metodologia e práticas	1	-	1	1,4
OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. <b>Sistemas de informações gerenciais:</b> estratégias, táticas e operacionais	1	-	1	1,4
OLIVEIRA, Luís Martins de. PEREZ JUNIOR, José Hernandez.	1	-	1	1,4
SILVA, Carlos Alberto Santos. <b>Controladoria estratégica</b>	1	-	1	1,4
PADOVEZE, Clóvis Luís. <b>Manual de Contabilidade Básica:</b> uma introdução a pratica contábil	1	-	1	1,4
PASSARELLI, João e BONFIM, Eunir de A. <b>Orçamento Empresarial</b>	1	-	1	1,4
PELEIAS, Ivam Ricardo. <b>Controladoria:</b> gestão eficaz utilizando padrões	1	-	1	1,4
PEREIRA, F. H. <b>Metodologia para formação de preço de venda para micro e pequenas empresas</b>	1	-	1	1,4
PEREZ JUNIOR, José Hernandes. <b>Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira</b>	1	-	1	1,4
PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L.. <b>Microeconomia</b>	1	-	1	1,4
Pronunciamento CPC n. 02 (Conversão de DCs)	1	-	1	1,4
PLAYER, Steve. LACERDA, Roberto. <b>Lições mundiais de Arthur</b>	1	-	1	1,4



<b>Andersen em ABM</b>				
<b>RAZÃO CONTÁBIL</b>	1	-	1	1,4
RIBEIRO, Osni Moura. <b>Contabilidade intermediária</b>	1	-	1	1,4
ROCHA JUNIOR, W. F. <b>A nova economia institucional revisitada</b> . Revista de economia e educação	1	-	1	1,4
ROCHA, Weligton; GONZALES, P. G. <b>Integração do custeio baseado em atividades coma teoria das restrições</b> . São Paulo, 2004 (não publicado)	1	-	1	1,4
ROCHA, Weligton. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. Tese.	1	-	1	1,4
ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. <b>Administração financeira</b>	1	-	1	1,4
SANTOS, R. V. <b>Modelos de decisão para gestão do preço de venda</b> . Dissertação	1	-	1	1,4
SANVICENTE, Antonio Zoratto. SANTOS, Celso da Costa. <b>Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle</b>	1	-	1	1,4
SCHIEDICKE, Robert E. <b>Princípios de Contabilidade de Custos</b>	1	-	1	1,4
SILVA, José Pereira da. <b>Análise financeira das empresas</b>	1	-	1	1,4
SILVA, Raimundo Nonato Souza. LINS, Luiz, S. <b>Gestão de custos: contabilidade, controle e análise</b>	1	-	1	1,4
TINOCO, João E. P. <b>Balanco social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações</b>	1	-	1	1,4
VEIGA, W. F. Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. Dissertação	1	-	1	1,4
WALTER, Milton Augusto. <b>Introdução à análise de balanços</b>	1	-	1	1,4
WALTER, Milton Augusto. BRAGA, Ugo Rocha. <b>Demonstrações financeiras: um enfoque gerencial</b>	1	-	1	1,4
WARD. K. <b>Strategic Management Accounting</b>	1	-	1	1,4
WELSCH, Glenn A; SANVICENTE, Antônio Zoratto. <b>Orçamento empresarial</b>	1	-	1	1,4
ZACCARELI, Sérgio B. <b>Estratégia e sucesso nas empresas</b>	1	-	1	1,4
ZYLBERSZTAJN, O. <b>Estruturas de governança e coordenação do agrobusiness: uma aplicação da nova economia das instituições</b> . Tese	1	-	1	1,4
CHING, Hong Yuh. <b>Gestão baseada em custeio por atividade</b>	1	-	1	1,4
CORNACHIONE JUNIOR, Edgar Bruno. <b>Sistemas integrados de gestão: arquitetura, método e implantação</b>	1	-	1	1,4
GUERREIRO, Reinaldo. <b>Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade</b>	1	-	1	1,4
KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. <b>Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis</b>	1	-	1	1,4
PADOVEZE, Clóvis Luis, <b>Curso Básico Gerencial de Custos</b>	1	-	1	1,4
REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE	1	-	1	1,4
THOMPSON JR, Artur, A. STRICKLAND III, A. J. <b>Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução</b>	1	-	1	1,4
<b>Totais</b>	<b>793</b>	<b>116</b>	<b>676</b>	